

كلية ادارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

برنامج الماجستير

أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على ربحية الشركات الصناعية في الأردن

The Impact of use Accounting of Human Resources on profitability of Jordanian Industrial Corporations

إعداد الطالب

سيف الدين "محمد إسماعيل" حافظ ادريس

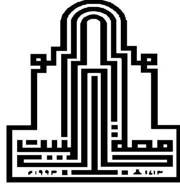
الرقم الجامعي : (0620504002)

إشراف الدكتور

غسان فلاح مطارنة

2009

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة آل البيت

كلية ادارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

برنامج الماجستير

أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على ربحية الشركات الصناعية في الأردن

The Impact of use Accounting of Human Resources on profitability of Jordanian Industrial Corporations

إعداد الطالب

سيف الدين "محمد إسماعيل" حافظ ادريس

الرقم الجامعي : (0620504002)

إشراف الدكتور

غسان فلاح مطارنة

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
1- الدكتور غسان فلاح المطارنة	مشرفا ورئيسا	....
2- الدكتور سليمان حسين البشتاوي	عضوا	....
3- الدكتور إبراهيم محمد البطاينة	عضوا	....
4- الدكتور ماجد الشرايري	عضوا	....

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلية إدارة المال والأعمال في جامعة آل البيت

بسم الله الرحمن الرحيم

(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله

والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب

والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون)

صدق الله العظيم

الآية (105) من سورة التوبة

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

إلى والدي العزيزين رمزا ووفاءا وتقديرا لرعايتهما لي صغيرا ودعمهما وتشجيعهما المتواصل لي خلال مسيرة حياتي العلمية والمهنية.

و إلى زوجتي على دعمها المتواصل ومساعدتها لي

إلى أخواني وأخوتي الذين أعانوني وساعدوني في عملي هذا .

إلى أسرة جامعة آل البيت وبالأخص أسرة كلية أدارة المال والأعمال .

إلى جميع لجنة مناقشة الرسالة الأعزاء .

أليكم جميعا أهدي هذا الجهد المتواضع

شكر و التقدير

بسم الله والصلاة والسلام على أفضل خلق الله سيدنا محمد ص .

الحمد لله تعالى الذي منَ عليَ بفضله بإنجاز هذا العمل، لا يسعني في هذا المقام ألا أن أتقدم بجزيل شكر وصادق امتناني إلى أستاذي الدكتور "غسان فلاح مطارنة " الذي تكرم بالإشراف على الرسالة من خلال توجيهاته ومعلوماته القيمة والى الأساتذة ولجنة المناقشة جميعا أوجه لهم شكري واحترامي على مساعدتي وتزويدي بتوجيهاتهم.

وأخيرا الشكر الجزيل لكل من قدم لي العون والمساعدة لإتمام هذا العمل وألتمس العذر ممن فاتني شكرهم سائلا الله عز وجل أن يجزيهم عني خيرا.

وفقكم الله جميعا

الباحث....

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

ملخص الدراسة باللغة العربية

أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على ربحية الشركات الصناعية في الأردن

إعداد الطالب
سيف الدين "محمد اسما عيل" حافظ ادريس

إشراف الدكتور
غسان فلاح مطارنة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الهدف الرئيسي هو بيان أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على ربحية الشركات الصناعية في الأردن، وبالتالي لابد من استعراض نسب الربحية وهي حافة مجمل الربح، حافة صافي الربح، العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، العائد على الاستثمار، وبيان قيمة الموارد البشرية للفترة مابين (2004-2007م)، ومن الأهداف الأخرى التي تسعى الدراسة لإظهارها بيان أهمية محاسبة الموارد البشرية في شركات الصناعية في الأردن ، وبيان إلى حد ما كيفية قياس (الإفصاح)عن الموارد البشرية، وبيان القرارات التي قد تنشأ بالاستعانة بمعلومات محاسبة الموارد البشرية و بيان المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في القوائم المالية في الشركات الصناعية.وللعمل على تحقيق أهداف الدراسة تم اختيار عينة الدراسة والتي تشمل 30 شركة صناعية وتم استخدام أداة للدراسة من خلال الرجوع إلى القوائم المالية لهذه الشركات إما عن طريق الزيارة الميدانية لهذه الشركات أو من خلال تقاريرها السنوية أو من خلال موقعها الالكتروني أو بالاستعانة بالموقع الالكتروني لهيئة الأوراق المالية.

وتم تقسيم الدراسة إلى فصل تمهيدي وثلاث فصول أخرى ، حيث تناول الفصل الأول الإطار النظري للدراسة ، بينما تناول الفصل الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات واستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية المناسبة بينما تناول الفصل الثالث الاستنتاجات والتوصيات.وقد أظهرت الدراسة أن محاسبة الموارد البشرية تتأثر بنسب الربحية جميعها ، ويمكن اعتبار الموارد البشرية اصل ولذلك لتوافقه مع بعض الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،وأظهرت الدراسة أيضا عدة طرق لقياس قيمة الموارد البشرية .

الفصل التمهيدي

الإطار المنهجي للدراسة

1- المقدمة.

2- مشكلة الدراسة.

3- أهداف الدراسة.

4- أهمية الدراسة.

5- الدراسات السابقة.

6- فرضيات الدراسة.

8- نموذج الدراسة.

9- منهجية الدراسة .

10- مجتمع الدراسة .

11- حدود ومحددات الدراسة .

12- الهيكل التنظيمي للدراسة.

13- التعريفات الإجرائية .

.... المقدمة

" ظهرت المحاسبة إلى حيز الوجود عندما شعر الإنسان بأنة في حاجة إلى وسيلة لتسجيل معاملاته التجارية وكل الأحداث المالية المتعلقة بها وتطورت بتعدد وتطور حاجات الأطراف المستفيدة بالبيانات والمعلومات الناتجة عنها،فعندما كان المشروع فرديا كان المالك هو الطرف الوحيد الذي يرغب في معرفة كل ما يدور فيه وكانت المعلومات بسيطة، ويمكن الحصول عليها بسهولة.

وبظهور شركات الأشخاص أتسع نطاق الأطراف التي ترغب في الحصول على معلومات عن الشركة،فشمل إضافة إلى الشركاء (المستثمرين، والمدينين، والدائنين) وغيرها من الأطراف الأخرى،ونتيجة لذلك ازدادت صعوبة الحصول على معلومات كافية ودقيقة بصورة مبسطة، فكان لابد إعداد قوائم مالية دورية تحدد المركز المالي للشركة، ونتيجة أعمالها خلال فترة زمنية معينة،وبنمو الصناعة والتجارة، وظهور شركات المساهمة، انطلقت المحاسبة بخطى سريعة لمواكبة هذا التطور الصناعي والتجاري، لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية المفيدة للإطراف المختلفة،ولم تكن المحاسبة المالية كافية لتوفير كل المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات سليمة، بل كان هناك حاجة لكثير من المعلومات التي عجزت المحاسبة المالية بمفردها عن إيضاحها، فانبثقت عدة فروع من المحاسبة مثل. محاسبة التكاليف، والإدارية، لتكمل الهدف العام للمحاسبة حيث يتم عن طريقها تحليل وتقييم تكاليف المشروعات الإنتاجية المختلفة، واتخاذ قرارات البيع والشراء.

فأن المحاسبة بجميع فروعها اعتمدت بصورة أساسية على البيانات المادية الملموسة ، التي يمكن قياسها بموضوعية ، فاهتمت بمحاسبة ونشر الأصول التقليدية الممثلة في : الأصول المتداولة، والأصول الثابتة ، وأصبحت قائمة المركز المالي تنشر لتوضيح هذه البنود وما يقابلها من التزامات، والتي يعتمد عليها المساهمون والمستثمرون، لتقييم الوضع المالي للمشروع.ونتيجة لأهمية المعلومات المنشورة في القوائم المالية ، ازدادت الحاجة إلى إعداد قوائم مالية توضح كل المعلومات المفيدة لمستخدميها ، لكي يتمكن كل منهم من الحكم على قدرة المشروع على البقاء والاستمرار ، وتحقيق الأهداف التي أنشئ من أجلها .وبالرغم من أهمية توفير كل المعلومات المفيدة مستخدمي القوائم المالية ، ألا ان علم المحاسبة بنى على مجموعة من المبادئ ، والتي يتطلب الموضوعية والقياس ، وبذلك فإن نشر أي معلومات غير موضوعية أو يتعذر قياسها بصورة منطقية يتعارض مع هذا المبدأ .وإسنادا لما تقدم فإن جمهور المحاسبين والمختصين في مجال المحاسبة لم يعطوا أي اهتمام لتوضيح المعلومات الخاصة بمحور العملية الإنتاجية وعمودها الفقري – ألا وهو المورد البشري – وما يزال هذا المورد مهملا تقريبا حتى الآن"[1]

---

[1] عوض أحمد محمد الروياتي ، "محاسبة الموارد البشرية وآثارها في الشركات الليبية العاملة في الصناعات الإستراتيجية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قاريونس ، 1992م .

أولا : مشكلـة الدراسة

يعتبر المورد البشري عنصر مهم في أي منشأة بحيث أنة يمثلها في سياسيتها وفي استقلالها وفي قوتها لذلك لابد من أعطائة مكانة في القوائم المالية تبرز أهميته في المنشأة ومن هنا تظهر مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:-

1- ما أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على حافة مجمل الربح ؟
2- ما أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على حافة صافي الربح ؟
3- ما أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على نسبة صافي الربح إلى الأصول ؟
4- ما أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على نسبة العائد على حقوق المساهمين ؟
5- ما أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على نسبة ربح التشغيل ؟

ثانيا : أهداف الدراسـة

يهدف الدراسة إلى :

1- بيان أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على حافة مجمل الربح.
2- بيان أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على حافة صافي الربح.
3 - بيان أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على نسبة صافي الربح إلى الأصول.
4 - بيان أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على نسبة العائد على حقوق المساهمين.
5 - بيان أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على نسبة ربح التشغيل.

ثالثا : أهميـة الـدراسـة

تكمن أهمية الدراسة بأنها تناولت محور مهم في علم المحاسبة وهو العنصر البشري ولتوضيح عدة أمور منها : -

1. توضيح ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية .
2. بيان مدى اتفاق محاسبة الموارد البشرية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
3. بيان علاقة محاسبة الموارد البشرية على نسب الربحية.
4. بينت المعالجة المحاسبية للمورد البشري التقليدية والحديثة.

رابعا: الدراسات السابقة

الدراسات ألعربية :-

1-دراسة (النوافلة ،2005)[1] بعنوان :- " محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية " .

هدف الدراسة

1-بيان أهمية محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية الأردنية .

2-بيان كيفية القياس والإفصاح عن الموارد البشرية .

3-تحديد القرارات المبنية على محاسبة الموارد البشرية .

4-اقتراح معالجة محاسبية لتكلفة الموارد البشرية في البنوك التجارية الأردنية.

نتائج الدراسة

1-توجد أهمية لمحاسبة الموارد البشرية لدى متخذي القرارات الخاصة بالموارد البشرية في البنوك التجارية الأردنية .

2-يمكن تطبيق المعالجة المحاسبية المقترحة (التكلفة التاريخية) حيث أنها تحقق المعايير اللازمة للحصول على معالجة مفيدة تتلاءم مع ظروف البنوك التجارية الأردنية.

3-أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية الأردنية حسب المعالجة المحاسبية المقترحة سوف يسهم في تزويد متخذي القرارات بأدوات تحليل مالي جديدة ومفيدة يمكن الاستفادة منها في ترشيد القرارات الخاصة بالموارد البشرية من خلال استحداث نسب مالية جديدة لم تكن متاحة في المحاسبة التقليدية .

2-دراسة (سمية، 2003) [2] بعنوان (المحاسبة عن عناصر رأس المال الفكري) دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري "

هدف الدراسة :-

1-عرض ومناقشة مفهوم راس المال الفكري وعناصره ومؤشرات قياسه .

2-عرض المداخل الحالية لقياس رأس المال البشري والانتقادات الموجهة أليها .

خلصت هذه الدراسة إلى :-

---

[1] ماجد حمود عيسى النوافلة ،" محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية "، رسالة ماجستير غير منشورة،كلية الدراسات المالية والإدارية العليا،جامعة عمان العربية للدراسات العليا،عمان، الأردن، 2004-2005، ص ص ح- ط

[2] سمية أمين علي ،"المحاسبة عن عناصر راس المال الفكري : دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتامين ، العدد الستون ، كلية التجارة ،جامعة القاهرة ،2003

أن رأس المال البشري يعتبر احد المكونات الأساسية لرأس المال الفكري وان المعلومات المرتبطة بالموارد البشرية تساعد كلا من إدارة المنشأة والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم المختلفة.

قدمت الدراسة نموذجا لتحدد قيمة رأس المال البشري بالمعادلة التالية

قيمة الموارد البشرية = دالة مساهمات الأفراد لتحقيق أهداف المنشأة .

ويقوم النموذج المقترح على فكرة أن العلاقة بين الفرد والمنشأة تقوم على منفعة متبادلة ،حيث تسعى المنشأة إلى الحصول على مساهمات الأفراد لتحقق أغراضها وفي نفس الوقت يسعى الأفراد إلى إشباع حاجاتهم ورغباتهم .

3-دراسة (حمادة، 2002) [1] بعنوان :- "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرة في القوائم المالية"

<u>هدف الدراسة</u>

1-بيان كيفية قياس رأسمال البشري وتحديد أثرة في القوائم المالية .

2-بيان كيفية الإفصاح عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية.

3-اقتراح تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في جامعة دمشق .

<u>نتائج الدراسة</u>

1-تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية الاستخدام الأمثل لتلك الموارد باعتبارها موجودا (أصلا) وذلك حسب المفهوم الاقتصادي للأصل وحتى تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها على أكمل وجه لابد أن يقدم المختصون وسائل جديدة مبتكرة تتناسب مع المتغيرات والاحتياجات الجديدة .

2-أن اعتبار الموارد البشرية أصولا تظهر في القوائم المالية يعني دراسة نفقاتها بحيث يتم تحويل الإيرادات منها للإرباح والخسائر وإظهار الإيرادات المؤجلة منها في الميزانية العمومية مع الأخذ بالحسبان مدة استنفاذها ليعكس المركز المالي للمنشأة في نهاية السنة بصورة صحيحة وموضوعية.

4-دراسة(أبو رشيد، 2001) [2] بعنوان"الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرة على القوائم ألمالية"

<u>هدف الدراسة :-</u>

1-بيان كيفية الإفصاح المحاسبي عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية.

2-بيان أساليب قياس قيمة المورد البشري وتحديد أثره على القوائم المالية.

---

[1] - رشا حمادة ،"القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرة في القوائم المالية"،<u>مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية</u>، المجلد الثامن عشر،العدد الأول،سوريا،2002.

[2] هائل أبو رشيد ،"الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية"، <u>رسالة ماجستير</u> غير منشورة،كلية الاقتصاد،جامعة حلب، 2001.

3-توضيح مدى توافق محاسبة الموارد البشرية مع الأنظمة والقوانين ذات الصلة في الجمهورية السورية.

4-اقتراح معيار محاسبي جديد لاعتماد محاسبة الموارد البشرية في الجمهورية العربية السورية وهو اعتبار الاستثمار في الموارد البشرية أصلا من أصول المنشأة.

نتائج الدراسة :-

1-تستوفي الاستثمارات في الموارد البشرية القواعد المحاسبية لاعتبارها أصلا.

2-لا بد من اجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية من إصدار معيار محاسبي يعتبر الاستثمار في الموارد البشرية أصلا من أصول المنشأة.

3-تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة بمستوياتها المختلفة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية.

4-تعتبر الموارد البشرية موردا رئيسا من الموارد المتاحة للمشروع وبالتالي لا بد من الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية.

5-دراسة (الزهري ، 2000)[1] بعنوان "التخطيط لاستراتيجيات الموارد البشرية "

هدف الدراسة

1-مناقشة التحديات التي تواجهها المنظمات وأثرها في إدارة الموارد البشرية باعتبارها الإدارة الأولى التي تتأثر بالتغيرات الداخلية والخارجية والفردية .

2-استعراض عملية التخطيط للموارد البشرية ودراسة الخيارات المتاحة لها ، بغية اختيار الإستراتيجية الأنسب التي تتناسب مع الاستراتيجيات الموضوعة .

نتائج الدراسة

1-مدى التوافق بين استراتيجيات الموارد البشرية المشتقة من الاستراتيجيات العامة للمنشأة أو حتى من وحدات الأعمال أمر ضروري ما دام أنة يسهم في تحديد البرامج والأنشطة المرافقة لاحقا .

2-أمكانية استفادة الشركات في الدول النامية من هذا البحث .

6-دراسة (الروياتي،1992) بعنوان " محاسبة الموارد البشرية وأثارها في الشركات الليبية العاملة في الصناعات الأسترتيجيه ".[2]

هدف الدراسة:-

---

[1] رندة الباقي الزهري ، " التخطيط لاستراتيجيات الموارد البشرية"،مجلة جامعة دمشق،المجلد السادس عشر،العدد الأول،سوريا،2000

[2] - عوض احمد محمد الروياتي ،مرجع سابق

1-اقتراح نموذج " المجموعة المتجانسة باستخدام سلاسل ماركوف " والذي يعتمد على ثلاث عناصر هي مصفوفة احتمال تحرك مجموعات المستخدمين بالمشروع والقيمة الاقتصادية لمجموعة المستخدمين في كل مستوى وظيفي

2-تحديد ما إذا كان تبني محاسبة الموارد البشرية من قبل الشركات الليبية العاملة في الصناعات الإستراتيجية يؤثر على عملية اتخاذ القرارات وتحسين واستحداث بعض مدلولات النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي .

3-إلى أي مدى يمكن أن تساهم محاسبة الموارد البشرية في أبراز الدور الاجتماعي والاقتصادي للشركات الليبية العاملة في الصناعات الإستراتيجية .

نتائج ألدراسة :-

1-أن تبني نظام محاسبة الموارد البشرية من قبل الشركات الليبية العاملة في الصناعات الإستراتيجية يسهم في إمداد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات أضافية مفيدة في اتخاذ القرارات وإبراز دورها الاجتماعي .

2-أظهرت الدراسة أهمية كبيرة لمحاسبة الموارد البشرية في التحليل المالي .

3-يمكن تبني نظام محاسبة الموارد البشرية من قبل الشركات الليبية العاملة في الصناعات الإستراتيجية حيث أن ذلك ليس بمعضلة متى توفرت المقاييس الكمية الموضوعية .

الدراسات الأجنبية

1- دراسة (Milost, 2001)[1]بعنوان " هل تعكس القوائم المالية المعدة باستخدام المحاسبة التقليدية الحقيقة المالية للمؤسسات"

هدف هذه الدراسة إلى :-

1- بيان ما إذا كانت القوائم المالية المعدة باستخدام المحاسبة التقليدية تعكس الحقيقة المالية للمؤسسات الصادرة عنها ،أم أن هناك اسباباً للشك في مصداقية هذه القوائم ؟ حيث ناقشت هذه الدراسة مبررات الشك في مصداقية البيانات المالية المعدة باستخدام المحاسبة التقليدية في العديد من المؤسسات حيث أن إظهار الاستثمار في الموارد البشرية في جانب النفقات الايرادية الجارية له اثر مهم في الوضع المالي للمؤسسة .

2- لماذا لا تزال المحاسبة عن الموارد البشرية لا تلقى قبولا لدى المؤسسات حتى الآن؟

[1] Milost , Frank , **"Do Financial Statement Reflect The Financial Reality Of An Enterprise?",**The Management Accounting , 2001

نتائج الدراسة

1-السبب في عدم قبول المؤسسات محاسبة الموارد البشرية يستند إلى مبدأ الحذر في إعداد البيانات المالية والافتراض الأساسي هو أن الاستثمار في الموظفين تشويه المخاطر

2-لا تعكس القوائم المالية المعدة باستخدام المحاسبة التقليدية الحقيقة المالية للمؤسسات الصادرة عنها لكونها لا تعمل على احتساب إطفاء الاستثمارات في الموارد البشرية خلال الفترة الزمنية التي يستفاد فيها، ولكن تظهر تلك المبالغ في جانب النفقات.

2- دراسة (Michael, 2001)[1] بعنوان " التأثيرات المباشرة والحديثة لرأس المال البشري على أداءِ الإستراتيجيةِ في شركاتِ الخدمية: دراسة ميدانية "

ركزت الدراسة على صناعة واحدة ذات موارد مهمة يمكن قياسها وتعريفها ،باعتبار أن العنصر البشري هو أهم عناصرها ،وتم اختيار العينة من 100شركة ، وبينت نتائج الدراسة أن هناك علاقة طرديه بين رأس المال البشري وأداء الشركة ، وأن هناك علاقة طرديه بين قوة الشركة وأدائها .

3-دراسة (Fey,2000) [2]بعنوان " تأثير ممارسة أدارة المورد البشري على أداءِ MNC في روسيا"

هدفت الدراسة إلى يحث العلاقة بين ممارسات إدارة الموارد البشرية والأداء في 115 شركة تابعة مملوكة لشركات أجنبية في روسيا وبالتحديد دور الاستثمار في تطوير أدارة الموارد البشرية في تحسين مستوى الأداء في هذه الشركات

وبينت نتائج الدراسة وجود علاقة قوية وايجابية في ممارسات تطوير الموارد البشرية وأداء الشركات التابعة وبينت النتائج وجود علاقة ايجابية بين تطوير الإدارة وتطوير الموظفين من جهة وأداء الشركة من جهة أخرى ومن العوامل المعززة لهذه العلاقة الايجابية شمولية التطوير وعمل الفريق واللامركزية ووجود نظام الحوافز

4-دراسة (Wyper and Harrison, 2000)[3]" اثر تطور طريقةsigma (العمليات الست) على وظيفة إدارة الموارد البشرية :دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى تطبيق منهج العمليات الست في وظائف إدارة الموارد البشرية لشركات يبلغ عدد موظفيها 1400 موظف بناء على نموذج وضعة ديمينج ، والتي تشكل إستراتيجية إدارة الموارد البشرية وهي البيئة التنظيمية وتطوير الموظف وتأمين الموارد والمكافأة والتواصل وتحسين التنظيم .

---

[1] Michael , A . Hihtt And Others ," **Direct and moderating effects of human capital on strategy performance in professional service firms: a resource based perspective**",Vol.44,No.1,2001

[2] Fey, Carel**," The Effect of Human Resource Management Practices on MNC Subsidiary Performance in Russia"**, Journal Of International Business Studies, Vol :32, No:1,First Quarter.

[3] Wyper,Bill, **"deployment of six sigma methodology in human recourse function: a case study**",Vol.11 Issue4-6,1 Chart,2000

وخلصت الدراسة إلى أهمية القضايا التي تتعلق بالأشخاص في إدارة التطوير في الشركات.

5-دراسة (Bae and Lawler,2000)[1]" أثير المتغيرات الإستراتيجية والتنظيمية المتعلقة بالموارد البشرية ومصادر الميزة التنافسية: دراسة ميدانية "

هدف الدراسة إلى اختبار تأثير المتغيرات الإستراتيجية والتنظيمية المتعلقة بالموارد البشرية ومصادر الميزة التنافسية، حيث أجريت الدراسة على 138 شركة كورية.

وبينت نتائج الدراسة أن أهداف المنظمات من الموارد البشرية والأفراد يمكن أن يتم انجازها معا أضافه إلى ذلك هنالك تأثيرات مباشرة وغير مباشرة لمصادر الميزة التنافسية على الأداء القوي من خلال أنظمة الموارد البشرية .

6-دراسة (Twomey and Harris , 2000)[2] "أثر الإستراتيجية التي تتبعها الشركة للحصول على مورد بشري منافس وكفؤ"

هدف الدراسة إلى التعرف على المصادر الداخلة للإستراتيجية ومعرفة مصدر الميزة التنافسية وغير القابلة للتقليد.وبينت نتائج الدراسة أن الإستراتيجية وأنظمة أدارة الموارد البشرية والنتائج التنظيمية يمكن أن يتم ترتيبها وبينت ايضآ أن تلك النتائج ممكن أن تتحقق من خلال التدريب والتطوير

خامسا : فرضيات الدراسة :-

لتحقيق هدف البحث وإيجاد حل للمشكلات التي تم ذكرها فقد تم الاعتماد على الفرضيات ألآتية

HO1 - لا يوجد أثر لاستخدام محاسبة الموارد البشرية على حافة صافي الربح.

HO2 - لا يوجد أثر لاستخدام محاسبة الموارد البشرية على حافة مجمل الربح.

HO3 - لا يوجد أثر لاستخدام محاسبة الموارد البشرية على نسبة صافي الربح إلى الأصول.

HO4 - لا يوجد أثر لاستخدام محاسبة الموارد البشرية على نسبة العائد على حقوق المساهمين.

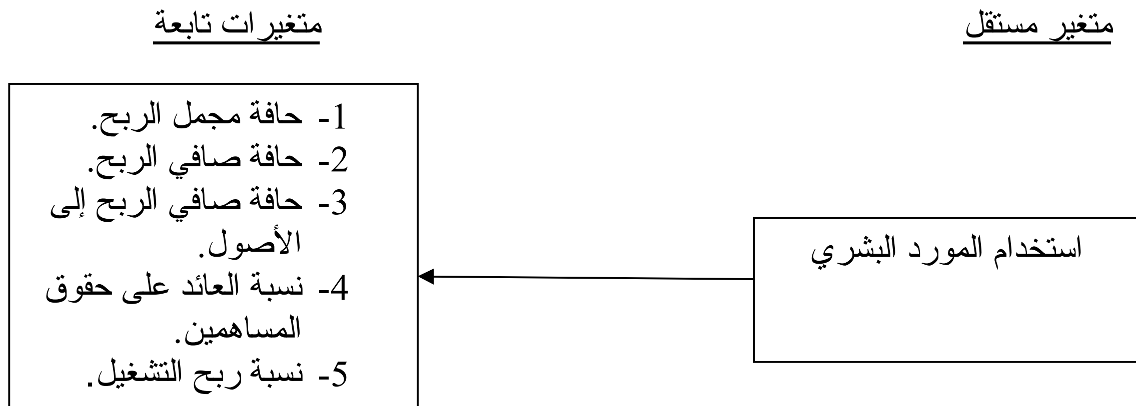
HO5 - لا يوجد أثر لاستخدام محاسبة الموارد البشرية على نسبة ربح التشغيل.

[1] Bae , Johngseok ," **Organizational and HRM Strategies in Korea Impact on Firm Performance in an Emerging Economy",** Academy Of Management Journal ,Vol.43,No.3,2000

[2] Twomey , Danial .,Harris,Drew." **From Strategy To Corporate Outcome Aligning Human Resource With Entrepreneurial Intent",** International Journal Of Commerce And Management , Vol.10,2000

سادسا : نـمـوذج الـدراسـة

حيث أن المتغيرات تشمل على متغير مستقل هو الموارد البشرية ومتغيرات تابعة هي نسب الربحية كما في الشكل التالي.



سابعا: مـنـهـجـيـة الـدراسـة :-

لتحقيق أهداف الدراسة وغاياتها اعتمدت هذه الدراسة في اختبار فرضياتها على منهجين هما

1- المصادر الثانوية

من خلال الإطلاع على الرسائل العلمية والدوريات والكتب العربية والمواقع الالكترونية والنشرات المتخصصة والمجلات والقوانين ذات العلاقة التي تناولت موضوع المورد البشرية وعلاقته بنسب الربحية .

2- المصادر ألأولية

وقد تمثلت في البيانات السنوية من عام 2004-2007 المتعلقة بالموارد البشرية مثل(الرواتب ، المكافآت ، العمولات ، الخبرات ، التدريب) التي تم جمعها من واقع التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالية ، ومن ثم استخراج النسب الربحية من التقارير السنوية لهذه الشركات ومن ثم الوصول إلى النتائج والتوصيات لتحقيق أهداف الدراسة.

ثامنا : مـجـتـمـع الـدراسـة :-

تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي والتي يبلغ عددها(245) شركة مساهمة.

عينة ألدراسة: - تم تحديد عينة تتكون من (30) شركة صناعية ممن توفر تقرير سنوية لها من

2007-2004 م.

تاسعا : حدود ومحددات الدراسة:

-اقتصرت هذه الدراسة على الشركات المساهمة فقط دون قطاع البنوك أو شركات التامين.

- رفض بعض الشركات التي لم تفصح بشكل دقيق في تقاريرها السنوية عن المبالغ التي تدفعها لمواردها البشرية سواء كانت رواتب أو التدريب أو مكافآت وغيرها من المبالغ.

عاشرا : الهيكل التنظيمي للدراسة :

تم تبويب الهيكل التنظيمي للدراسة على النحو التالي :

الفصل التمهيدي (الإطار المنهجي للدراسة) :

وتم فيه بيان مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها والدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات وفرضياتها ونموذج الدراسة ومنهجية الدراسة ومجتمع الدراسة وعينتها وحدودها ومحدداتها وهيكلها التنظيمي وأخيرا التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة .

الفصل الأول (الإطار النظري للدراسة) :

حيث تم تقسيمه إلى مبحثين ، حيث تناول المبحث الأول نشأت وتطور محاسبة الموارد البشرية وفلسفتها وأهميتها وأهم المفاهيم في رسملتها ودوافع التفكير فيها وأهميتها في اتخاذ وترشيد القرارات وكيفية إظهارها بالقوائم المالية ومعايير الاعتراف المحاسبي بالموجودات وطرق تقييم الأصول الإنسانية ،

أما المبحث الثاني فقد تضمن مفهوم التحليلي المالي وأهميته و خطواته و مجالاته والجهات المعنية به و مقوماته ومصادر المعلومات اللازمة له و معايير التحليل المالي والنسب المالية المتعلقة به وأنواعها

الفصل الثاني (تحليل البيانات واختبار الفرضيات) :

لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين ، فقد تناول المبحث الأول أساليب جمع البيانات ومجتمع الدراسة وعينتها وأساليب التحليل الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات ، أما

المبحث الثاني ، فقد تناول تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضاتها .

الفصل الثالث (الاستنتاجات والتوصيات) :

لقد تم في هذا الفصل تناول استنتاجات الدراسة والتوصيات التي اقترحها الباحث .

التعريفات الإجرائية

- عرفت محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد قيمة (قياس)الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ، ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار ألقيمه الحقيقة للأصول الإنسانية وإمداد الإطراف المعنية بهذه المعلومات .[1]
- " **حافة مجمل الربح** : وهي النسبة التي تقيس مجمل الدخل المتحقق لكل دينار واحد من إجمالي الإيرادات،وتحدد بالمعادلة التالية :

حافة مجمل الدخل = مجمل الدخل / صافي المبيعات

حافة صافي الربح : وهي النسبة التي تقيس صافي الدخل المتحقق لكل دينار واحد من إجمالي الإيرادات،وتحدد بالمعادلة التالية :

حافة صافي الدخل = صافي الدخل بعد الضريبة /صافي المبيعات

العائد على الأصول (ROA): وهي ألنسبه التي يتم من خلالها رصد كفاءة المنشأة في توليد الإرباح من الأصول وقد تم حسابها من خلال المعادلة التالية:

العائد على الأصول (ROA): = صافي الربح بعد الضريبة /مجموع الأصول

العائد على حقوق الملكية (ROE): وهي ألنسبه التي تقيس العائد المحقق للمساهمين من أموالهم المستثمرة في الشركة، وتحدد بالمعادلة التالية:

العائد على حقوق الملكية (ROE) =صافي الربح بعد الضريبة /حقوق الملكية

العائد على الاستثمار (ROI) : ويقصد برأس المال المستثمر كل الأموال المتوفرة بالمنشأة سواء تلك التي يوفرها أصحاب المنشأة (رأس المال) أو المقرضين (الالتزامات طويلة الأجل) حيث تقيس هذه النسبة كفاءة الإدارة في استغلال هذه الأموال ، وتحدد هذه النسبة من خلال المعادلة التالية:

العائد على الاستثمار (ROI) : صافي الربح بعد الضريبة / رأس المال المستثمر" **[2]**

---

[1] وليد ناجي الحيالي ، دراسات في المشكلات المحاسبية ألمعاصره ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ،2004

[2]أسامة ربحي محمد خلف ،"اثر عاملي حجم وربحية البنوك التجارية الأردنية على أتعاب مدقق ألحسابات " ، رسالة ماجستيرغير منشورة،كليةادارة المال والاعمال،جامعة ال البيت،2008

الفصل الأول

الإطار النظرى للدراسة

المبحث الأول

المقدمة......

"مع بداية هذا القرن كان ينظر للعنصر البشري على أنه جزء من الجانب الفني ، المتمثلة في طرق العمل وأساليب والمعدات والخامات اللازمة لأدائه ، لذلك فإن العنصر البشري كونه يتلقى أجراً على عمله فإن عليه الانقياد التام للخطط المرسومة وإن يقوم بعمله على أكمل وجه .
ومع تطور الفكر الإداري وظهور نظرية العلاقات الإنسانية ، صار ينظر للمنظمة على اعتبار أنها نظاما اجتماعيا بالإضافة إلى أنها نظام فني ، وان هذا النظام يؤثر فيه ويكمله العنصر البشري ، حيث إن العنصر البشري قد يتفق مع النظام الفني أو قد يتعارض معه، لذلك كان من الضروري فهم الحاجات والدوافع للأفراد العاملين بالمنظمة ومحاولة إشباعها وعدم الاقتصار على دفع الأجور، وبذلك ينسجم الإنسان مع الجانب الفني، ويؤدي الأفراد العاملين بالمنظمة أدوارهم كما يجب."[1]

1-1 نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية :

"لقد مرت محاسبة الموارد البشرية بمراحل تطور متعددة تبعا لتطور الفكر الإداري وهذه المراحل هي :-

المرحلة الأولى:

امتدت هذه المرحلة من أوائل الستينات وحتى عام 1966 وفي هذه المرحلة وضعت أولى مفاهيم محاسبة الموارد البشرية معتمدين على النظريات الاقتصادية ونظريات العلاقة الإنسانية في العلوم الاجتماعية التي ركزت على تطوير مفهوم الموارد البشرية في المنشآت عن طريق التعرف على سلوك الفرد والجماعات والحاجات التي تتطلب الإشباع لديهم مما يحقق نتائج إيجابية على عمل المنشأة ككل ، الأمر الذي دفع العديد من المحاسبين للانتباه إلى المفاهيم السلوكية ، والاعتراف بتأثير الجانب الاجتماعي ، والنفسي لدى العنصر البشري على اتخاذ القرارات ، وكان نتيجة ذلك أن وضعوا المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية ولكن دون أن يظهر ذلك في حسابات النتيجة للمنشأة .

---

[1] وليد ناجي الحيالي،مرجع سابق،2002

المرحلة الثانية :

امتدت هذه المرحلة من عام 1966-1971 ويرجع الفضل فيها إلى الباحث (**Likert**) حيث تميزت هذه المرحلة بأنه تم فيها إيجاد نماذج لقياس تكلفة الموارد البشرية ، كما تم في هذه المرحلة التطبيق الفعلي لها في بعض المنشآت ،كما قام (**William**) بتطبيق دراسته حول قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية على شركة (**R.G.Barry**) في مدينة **Colombos** بولاية **Ohio** والتي نشرت ولعدة سنوات بياناتها المالية متضمنة معلومات مالية عن مواردها البشرية

المرحلة الثالثة :

امتدت هذه المرحلة من عام 1971-1976 وشهدت هذه المرحلة العديد من الدراسات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية خصوصا في العالم الغربي واليابان واستراليا كما وتم خلال هذه المرحلة تطبيق العديد من الدراسات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في العديد من المنشآت في هذه الدول ومثال ذلك شركة **Lester company** و **R.G Barry** في أمريكا وقد اشتملت هذه الدراسات على أثر معلومات محاسبة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الإدارية، وقرارات المستثمرين من حملة الأسهم ، بالإضافة الى تطوير نماذج قياس الموارد البشرية ، والمحاسبة عنها من ناحية التكلفة والقيمة .

وفي هذه المرحلة أيضا شكلت جمعية المحاسبين الأمريكيين **AAA** لجنتين لمحاسبة الموارد البشرية خلال عام 1971-1972، ونشرت تقاريرهما تحت عنوان (تطور محاسبة الموارد البشرية) كما وأصدر (**Eric Flamholtez**) أول كتاب له هذا الموضوع (المحاسبة عن الموارد البشرية) في عام 1974

المرحلة الرابعة:

امتدت هذه المرحلة من1976-1980 وفيها تراجع الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية من الجانبين الأكاديمي والتطبيقي وقد علل (**Flamholtz**) ذلك إلى عدة أسباب حيث قال " إن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان تمت في المراحل السابقة وإن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عددا غير قليل من الباحثين ذوي الكفاءة العالية للقيام بها .

كما يتطلب أيضا تعاون عدد كبير من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث في داخلها ومن خلالها ومما أدى إلى عدم قيام المؤسسات والشركات بالتطبيق هو إن : تكاليف تطبيق هذه النظم تزايدت ، والعائد المتوقع منها كان في نظر العديد منها غير مؤكد وربما كان غير ذي فائدة كبيرة.

المرحلة الخامسة:

امتدت هذه المرحلة من 1980-حتى الآن وتعتبر مرحلة الازدهار الحالي لمحاسبة الموارد البشرية حيث توقفت بعد عام 1985 الكتابة عنها ألا أنة في السنوات الأخيرة أعيد فتح آفاق البحث في هذا الموضوع مرة أخرى ولكن تحت عنوان " المحاسبة عن رأس المال الفكري" [1]

1-2ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية :

''أن اقتصاد المجتمع في العصر الراهن يتحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة حيث يتطلب خدمات تكنولوجية عالية المستوى وتقنيات جديدة ناتجة عن الاكتشافات العلمية الحديثة المتطورة وبالتالي يتطلب عمالة بشرية على مستوى عال من التعليم والتدريب والخبرة في مجالات التخصص أي أن راس المال البشري أصبح مصدرا للخدمات والكفاءات الفكرية أكثر منه مصدرا للطاقة الإنتاجية المادية وعلى الرغم من ذلك نجد أن تكلفة الخدمات التكنولوجية (الآلات...) تعتبر أصل من أصول المنشأة أما تكلفة رإس المال البشري فتعتبر نفقة جارية وتحمل على أإباح الفترة المالية . أي أن الأنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية يعتبر مصروفا أيراديآ بدلا من اعتباره استثمارا رأسماليا وبالتالي لا تظهر قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية مما يؤدي إلى تشويه رقم صافي الربح والمركز المالي للمنشأة .

ونتيجة لذلك ظهر ميدان جديد عرف باسم المحاسبة عن الموارد البشرية حيث نشطت البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية من أجل المحاسبة عن الاستثمارات في البشر باعتبارها أصلا من أصول المنشأة ونظرا لضرورة رقم صافي الربح والمركز المالي للمنشأة بشكل صحيح فضلا عن تزايد أهمية رأس المال للمنشأة الفردية وللاقتصاد ككل،حيث تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية أسلوبا جديدا للتفكير المنطقي باعتبار أن الاستثمار في البشر له قيمة بالنسبة للمنشأة فهم يمثلون (من حيث القيمة الاستثمارية فيهم) أصولا ذات قيمة ضمن الأصول والموارد التي تمثل القيمة الكلية لهذه المنشأة بلأضافه إلى أنه يعتبر نظاما لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة من أجل إدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية .

ولقد عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1973 المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها:" عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية." [2]

---

[1] - ماجد حمود عيسى، النوافلة،" " محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية "، رسالة ماجستير، غير منشورة،عمان، الأردن، 2004-2005،ص 30

[2] هائل أبو رشيد ،مرجع سابق، ص3

1-3 فلسفة محاسبة المورد البشرية :

"إذا كانت مهمة المحاسبة المالية ، تقوم على تسجيل المعاملات اليومية من مصروفات وإيرادات وتسويات بالدفاتر النظامية بغية التوصل إلى حقيقة المركز المالي للمنظمة خلال فترة زمنية محددة طبقا للمبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها ، وإذا كان هناك اتفاق مهني على أن تكون هذه الفترة الزمنية سنة مالية واحدة بشرط أن تكون مستقلة عن السنوات السابقة أو اللاحقة وهو ما يعرف بمبدأ الاستقلال السنوي فإن ضمان سلامة تطبيق هذا المبدأ الأخير فيما يتعلق ببعض المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية يعتبر بمثابة الفلسفة التي تقوم عليها فكرة محاسبة الموارد البشرية .

حيث إن مبدأ الاستقلال السنوي يستلزم تحديد فترة الاستفادة من المصروفات وتخصيص نصيب نفس الفترة من الإيرادات من أجل التعرف على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية ، دون انتظار إلى نهاية المشروع لمعرفة النتيجة .لذلك رأت مبادئ وأصول المحاسبية المالية على تقسيم المصروفات إلى مصروفات إيراديه تستفيد بها فترة مالية واحدة ومصروفات رأسمالية تستفيد منها أكثر من فترة مالية حسب طبيعة وقيمة المصروف،وبذلك نشأت فكرة الاستحقاق فيما يتعلق بالمصروفات ، لضمان عدالة التحميل بين القوائم المالية ليعكس بعضها نتيجة إعمال المنظمة خلال الفترة المالية وجاء بعض الأخر ليصور المركز المالي في تاريخ معين عن طريق أظهار موجودات المنظمة من مجموعات أصول مختلفة وحقوق الغير على المنظمة بما في ذلك من تسويات لطبيعة المصروفات الرأسمالية وتطبيق مبدأ الاستحقاق والمقدم والمجمع الاستهلاكي للأصول الثابتة،ومن هذا المنطلق يعتقد المنادون بفكرة محاسبة الموارد البشرية أن هناك الكثير من المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية تتم معالجتها على أنها مصروفات إيراديه وتوجه مباشرة إلى حسابات النتيجة وتظهر في قائمة الأرباح والخسائر عن نفس الفترة ، رغم أن صبغتها وطبيعتها كما يذكر أصحاب هذا الفكر توحي بأنها مصروفات رأسمالية تتعلق بالأصول الإنسانية على حد التعبير .

وبالتالي تتم الاستفادة منها على أكثر من فترة مالية ، ومن هنا لابد تحميل الفترة المالية بما يخصها وترحيل المتبقي إلى السنوات التالية مع إظهار هذا الرصيد المتبقي في قائمة المركز المالي للمنظمة".[1]

---

[1] علي محمد عبد الوهاب ، سعيد ياسين عامر ، محاسبة الموارد البشرية ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 1994 ،ص 40-41

1-4 أهمية محاسبة الموارد البشرية.

"من المعلوم أن العنصر الإنساني يستطيع أن يعمل في اقل الإمكانيات وأن يبني وينمي نفسه، لذلك فإن المنشأة ومهما عظمت إمكانياتها المادية لا تستطيع أن تحقق أهدافها بدون العنصر الإنساني.
وهنالك دلائل عديدة يمكن الإشارة إليها باعتبارها تؤكد على أهمية العنصر الإنساني للمنشأة نذكر منها بعض الأمثلة :

1- العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في أي منشأة ، وخاصة في المجتمعات المتقدمة ، حيث أن المفكر والمنفذ في أي منشأة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة والتنفيذ .

2- العنصر الإنساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام1968م ،يؤكد هذا، فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين بشركة "موتورولا"والتحاقهم بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة "فيرتشيلر" ، فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي41مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ14مليون دولار خلال24ساعة من تاريخ إعلان خبر ألاستقالة"[1]

و"يمكن التعرف أيضا على أهمية محاسبة الموارد البشرية من خلال أهدافها. حيث تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى مساعدة الإدارة في مزاولة الأنشطة الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات،حيث تقوم بإمدادها بالمعلومات اللازمة للتعرف على التكلفة الفعلية للموارد البشرية والعمل على قياس الإنتاجية ، للتعرف على مدى مساهمة العنصر البشري في زيادة هذه الإنتاجية وإظهار المركز المالي للمنظمة بصورة عادلة في تاريخ معين بما يعود بالفائدة على كل من يهمهم الأمر من داخل المنظمة وخارجها عن طريق رسملة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية .
وفي سبيل هذه الأهداف تعرض أنصار محاسبة الموارد البشرية لمفاهيم نظرية مثل تكلفة الفرصة البديلة لدراسة البدائل المختلفة وإبراز أهمية الموارد البشرية كمتغير رئيسي عند إظهار حقيقة المركز المالي للمنظمة وما شابه ذلك من مبررات نظرية لإظهار أهمية هذه الفكرة .
ولكن هناك من جهة أخرى متغيرات رئيسية يجب إدخالها في الاعتبار عند تقييم أهمية محاسبة الموارد البشرية كما يراها أنصارها وأهمها هي :
1-العوامل الحضارية والطبيعية فقد جاءت فلسفة هذه الفكرة من منطلق مادي بحت ونشأت في مجتمع مادي وبالتالي قد يصعب تطبيقها على مجتمعات ذات ظروف حضارية مختلفة لازالت تنظر

[1] وليد ناجي الحيالي،مرجع سابق،ص295-296

للإنسان كإنسان فقد تأبى عقائد هذه المجتمعات مساواته بباقي الأصول المادية من خلال الإطار النظري لهذه الفكرة .

2-الازدواجية في بعض المهام بين المحاسبة الإدارية وفكرة محاسبة الموارد البشرية .

حيث أن المحاسبة الإدارية تعمل على تزويد الإدارة العليا بالمعلومات الكافية اللازمة لاتخاذ القرارات في مزاولة الأنشطة الإدارية المختلفة .

وتعتمد في سبيل تحقيق ذلك على الأساليب الإحصائية وطرق البحث التحليلية التي تساعدها على تقديم أية بيانات خاصة بالموارد البشرية .

وذلك بعد دراسة البدائل المختلفة واختيار أفضل الطرق اقتصادا وفعالية خاصة وأن المحاسبة الإدارية تستند على أسس صلبة منذ مولدها بالقياس إلى فكرة محاسبة الموارد البشرية التي ما زالت في طور التكوين وتحيط بها عدة اعتراضات" .[1]

3-موقف محاسبة الموارد البشرية من الإدارة العامة :-

"فمن المعروف أن الفروض المحاسبية والمبادئ والأسس المتعارف عليها منذ مئات السنين بالنسبة للمحاسبة المالية لا زالت سليمة ومن الممكن تطبيقها في مجال إدارة الأعمال والإدارة العامة .

فمبادئ المحاسبة المالية صالحة للتطبيق في القطاع الخاص والقطاع العام رغم السمات الخاصة التي تميز القطاع الحكومي عن القطاع الخاص ومن أهم السمات التي تتعلق بالموارد البشرية ظاهرة الاستقرار الوظيفي بالقطاعات الحكومية هذا بالإضافة إلى أن كثيرا من دول العالم لا زالت تحمل على كاهلها مسؤولية تشغيل الخريجين بصرف النظر عن القيمةالمتوقعة منهم كمساهمة في الإنتاج" [2]

1-5 دور الموارد البشرية في العصر الحديث .

"تشكل الموارد البشرية ركنا أساسيا ومهما في العملية الإنتاجية للمجتمع ، ولقد كان لوظيفة هذه الموارد الدور الكبير في زيادة الدخل القومي للمجتمع البشري في مختلف مراحله التاريخية . واستنادا إلى هذا فإن تنمية الموارد البشرية تعتبر أساسا للتنمية الإنسانية المستدامة في مختلف بلدان العالم ، وهي وسيلة الدول والشعوب التي تفتقر إلى الموارد الطبيعية للتعبير عن ذاتها في الوجود .

وغنى عن القول أن اليابان تعتبر مثالا يحتذي به على الدول الفقيرة بمواردها الطبيعية ووعورة أراضيها ، استطاعت باعتمادها على تنمية مواردها البشرية أن تحقق التقدم التكنولوجي الهائل ، وأن تحتل المرتبة الثانية في القوة الاقتصادية في العالم بعد الولايات المتحدة . وتعتبر التنمية البشرية من

---

[1] علي محمد عبد الوهاب ، مرجع سابق ، ص 9-11

[2] عبد الهادي عبد الرسول، "**المحاسبة عن الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ وترشيد القرارات** " ، رسالة ماجستير، غير منشورة ، جامعة طنطا، 1981

المقومات الأساسية للتنمية الشاملة في أي مجتمع ، بل يمكن اعتبارها هي الأساس . فلا توجد تنمية حقيقة في أي مجتمع كان دون تنمية موارده البشرية وتطويرها ، وفي الوقت الحاضر تكتسب الموارد البشرية أهمية كبرى في ظل تنامي أهمية العقل البشري في تحقيق التقدم العلمي والتكنولوجي ، وفي ظل زيادة مساهمة اقتصاد المعرفة في الناتج القومي الكلى للمجتمع وفي الاقتصاد العالمي على حد سواء،ولقد أظهر تقرير التنمية البشرية لعام 1996 : أن كل بلد نجح في المحافظة على تنمية إنسانية سريعة ونمو اقتصادي سريع إنما تم له ذلك بعد أن سرع التقدم في تنمية الإنسانية أولا أو سعى إلى تحقيق الهدفين في آن واحد ، ويوما بعد يوم يتعاظم دور اليد العاملة الخبيرة والمدربة أو ما اصطلح على تسميته برأس المال البشري ، وهي الكوادر المتعلمة والمدرية المساهمة في العملية الإنتاجية . ويمكن القول إن ذلك يعتبر فرصة نادرة بالنسبة للدول الفقيرة بالإمكانيات والموارد الطبيعية لأن تأخذ لها موطئ قدم في السوق العالمية . من ذلك كله يتضح مدى الأهمية المتعاظمة في الوقت الحاضر للموارد البشرية وتنميتها . وعلى الرغم من أن العملية الإنتاجية ، بشكلها التقليدي ، تتم من خلال توافر ثلاثة شروط أساسية لها هي : الآلة أو معدات الإنتاجية ، ومواد الأولية ، ثم القوى العاملة أو الموارد البشرية . وعلى الرغم من أن هذه العملية لا تقوم أ لا تستقيم إلا بتوافر هذه الشروط الثلاثة، إلا أنه مع التطور الحضاري تزداد مساهمة الركن الثالث فيها على حساب الركنيين الأخريين، هذا من جهة. ومن جهة أخرى، من الملاحظ أن مفهوم ومضمون العملية الإنتاجية نفسها قد تغير أيضا، ففي مجتمع المعلومات ، أو مجتمع المعرفة الذي هو مجتمع اقتصاد المعرفة القائم أساسا على تبادل المعلومة وتجارة المعارف يمكن أن تقوم العملية الإنتاجية على شرطين فقط وهما توافر الموارد البشرية المدربة ، والخبيرة التي هي على درجة عالية من الحرفية والمهنية ، إضافة إلى دور الآلة. فكتابة البرمجيات مثلا تعتمد، بالدرجة الأولى، على العقل البشري إضافة إلى توافر جهاز الكمبيوتر- ولا تحتاج إلى مواد خام. " [1]

6-1أهمية محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ وترشيد القرارات :

تنقسم العملية الإدارية في المنشآت إلى عدة وظائف منها الوظيفة التخطيطية والتنظيم والقيادة والرقابة وفي كل منها نجد اتخاذ القرار هو محور العملية الإدارية لأنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها."حيث ان القرار الإداري عبارة عن اختيار مدرك وواع لأحسن البدائل المتاحة ، والمحقق لأكبر عائد أو اقل كلفة أو محققا لأهداف المطلوبة."[2]

"وتمر عملية اتخاذ القرار بشكل عام بمراحل عدة لاتخاذ القرار المناسب :

1-تجميع المعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ القرار المناسب.

[1] محمد حسن شعبان ، التحديات المعاصرة أمام الموارد البشرية العربية وسبل التغلب عليها،معهد الإدارة العامة،مجلد السادس والأربعون،عدد الثالث،المملكة العربية السعودية ، الرياض،الاغسطس2006م،ص664-665

[2] مهدي زويلف ، وعلي العضايلة ،"إدارة المنظمة نظريات وسلوك " ، عمان ، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، 1996، ص257

2-تحديد البدائل المختلفة وتحديد المنافع المترتبة على تلك البدائل ودراسة التوقعات المحتملة لتلك البدائل.

3-اختيار البديل الأفضل بعد تقييم البدائل المختلفة وقياس المنافع ومقارنتها بالتكاليف المتعلقة بها.

4-تنفيذ القرار باختيار البديل الأفضل والذي تم التوصل آلية في الخطوة السابقة .

5-تقييم الأداء الناتج عن تنفيذ القرار .

ويقسم متخذي القرارات المستفيدين من المعلومات المتعلقة بقيمة الموارد البشرية إلى الفئات التالية من وجهة نظر المنشآت :

1- أطراف داخلية: وهم متخذو القرارات من داخل المنشات وتشمل أفراد الإدارة.

2- أطراف خارجية: وهم متخذو القرارات من خارج المنشأة وتشمل كلاّ من المستثمرين ، والمحللين الماليين ، والحكومة ، والمجتمع .أما الأطراف الداخلية لمحاسبة الموارد البشرية نبرز أهم القرارات المتعلقة بها هي:1- تحديد قيمة رأس المال البشري لتحقيق الاستخدام الأفضل للمورد .

2- التعرف على جوانب العمل التي يمكن لمورد معين من تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية فيها.

3- التعرف على الطاقات المستغلة والعاطلة 4- تطوير الرقابة على الموارد البشرية ."[1]

جدول رقم (2)يبين مجالات الاستفادة من محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية في الجدول التالي" :[2]

نوع القرار	مساهمة محاسبة الموارد البشرية
الحصول على الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بوضع سياسات وإجراءات الحصول على الموظفين الممتازين عن طريق :
	الإعلان والاستقطاب والاختيار والتعيين من خلال توفير معلومات عن

[1] احمد حسن ظاهر ،" **المحاسبة الإدارية** " ، الطبعة الأولى ، عمان ، دار وائل للنشر ،2002 ،ص350

[2] ماجد محمود النوافلة ،مرجع سابق ، ص47-45

	تكاليف هذه الأنشطة .
تدريب الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة ببرامج التدريب والتطوير أو إلغاء بعض هذه البرامج من خلال إعداد الموازنات الخاصة بتكاليف هذه البرامج ، مما يعطي أساس سليم للتخطيط من أجل الوصول إلى سياسات فعالة بهذا الخصوص .
تخصيص الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بتوزيع وتخصيص الأفراد في وظائف محددة للقيام بواجباتهم داخل المنشأة من خلال المعلومات التي توفرها عن تكاليف التخصيص للوصول إلى الحل الأمثل لمشكلة تخصيص الموارد البشرية .
استخدام الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالاستفادة من خدمات الموارد البشرية لتحقيق أهداف المنشأة وذلك عن طريق تقديم نماذج لقياس كفاءة وفعالية استخدام الموارد البشرية .
تقييم ومكافأة الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بترفيع وترقية الموارد البشرية في المنشأة من خلال قياس الإنتاجية (الأداء) لهذه الموارد ، وبيان قيمة الفرد بالنسبة للمنشأة وبالتالي تحديد سياسة الأجور والمكافأة لتحقيق أهداف المنشأة .
الإحلال والاستغناء عن الموارد البشرية	تسهيل عملية اتخاذ القرارات الخاصة بإحلال موظف محل أخر ، أو الاستغناء عن خدمات موظف من خلال تقديم معلومات عن تكلفة هذه الأنشطة ودوران العمالة .

1-7أهداف وفروض محاسبة الموارد البشرية :

"أولا: أهداف محاسبة الموارد البشرية

1- إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية .
2- وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المنشأة.
3- تقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة .
4- إصدار القرارات المالية السليمة عن المنشأة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجيين المعنيين.

5- توفير معلومات عن كفاءة المديرين في استخدام أصول المنشأة البشرية .

6- تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المنشأة سواء أكانت طبيعية أو مالية أو بشرية .

7- إجراء المقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم .

8- مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية أكثر فاعلية.

ثانيا: فروض محاسبة الموارد البشرية .

تقوم محاسبة الموارد البشرية على أربع فروض التالية :

1- إن الأفراد ذو قيمة كموارد بشرية للمنشأة :إن الأفراد العاملين لدى المنشأة يعتبرون ذو قيمة كمورد للمنشأة حيث أن الأفراد قادرون على إعطاء خدمات للمنشأة سواء حاليا أو مستقبليا وهذه الخدمات لها قيمة اقتصادية للمنشأة ، وهنا يمكن أن نقول أن الأفراد يعتبرون موارد للمنشأة بسبب خدماتهم الحالية والمستقبلية .

2- أن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في المنشأة :إن قيمة الأفراد كموارد للمنشأة تتأثر بالطريقة التي تتم بها إدارة هؤلاء الأفراد فيمكن زيادة قيمة موارد المنشأة البشرية أو المحافظة عليها نتيجة للتصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه هؤلاء ، فمثلا يمكن زيادة قيمة الموارد البشرية عن طريق زيادة الكفاءة بواسطة تكثيف الدورات التدريبية للعاملين مما ينعكس إيجابيا على زيادة الإنتاجية .

ثالثا : ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية :

إن وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية بالمنشأة ضروري من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية باعتبارهم أهم مورد ، لذلك فإن هذه المعلومات تفيد جهات داخلية كالإدارة التي سوف تسعى إلى تنمية الأفراد العاملين لديها وتوزيعهم على العمل ووضع نظام للأجور والحوافز مما يساعد على زيادة قيمة الموارد البشرية . وبالتالي زيادة الإنتاجية ."[1]

1-8مفهوم الأصل ومدى انطباقه على الموارد البشرية :

"تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل أساسي على اعتبار الموارد البشرية إنتاجية يساهم في العملية الإنتاجية داخل المنشأة ألا أن القوائم المالية في ظل المحاسبة التقليدية لمك تدخل في اعتبارها تلك الحقيقة حيث لم تشر إلى الموارد البشرية ألا على أساس أنها تتمثل في الرواتب والأجور التي

[1] وليد ناجي ، مرجع سابق ، ص292-293

تتحمل بها الحسابات الختامية في نهاية الفترة المالية فالموارد البشرية في ظل القواعد العرفية لا تعالج كأصل قابل للقياس والتحقيق والتقرير عنه كما هو الحال في الأصول الثابتة وهذا يرجع بشكل أساسي إلى مفهوم الملكية كمعيار فاصل لاعتبار الاستثمار أصلا .

وبالعودة الى تعريف الأصل نجد :

في عام 1953 قدمت لجنة المصطلحات التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين تعريفا للأصول على أنها : كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيلة للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفا مؤجلة تخص فترات مقبلة .

ويتفق الباحث بالرأي مع الشيرازي بأن هذا التعريف أكد على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل كما أنة يدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة والتي لا يتمكن المحاسب من تحميلها بشكل كامل لقائمة الدخل الخاصة بالفترة المالية الحالية .

وفي عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية تعريفا للأصول على أنها تتمثل في أي موارد اقتصادية أو مصروفا مؤجلة يتم قياسها والاعتراف بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف بها.

ويرى الباحث كما يرى الشيرازي بأن هذا التعريف يختلف عن التعريف الأول من حيث نظرته إلى الأصول من زاوية الموارد الاقتصادية وليس من زاوية الملكية القانونية وبذلك يعتبر أكثر شمولا من التعريف السابق على الرغم من تأكيده على القواعد والمبادئ المحاسبية التقليدية المتعارف عليها . [1]"

1-9مدى توافر خصائص الأصول في الموارد البشرية :

"من خصائص الأصول التي تتوافق مع الموارد البشرية ما يلي:

أولا: خاصية الملكية

لقد عرف الأصل من قبل أصحاب المشروع ، على أنه : كل شئ مملوك للمشروع . بمعنى أن الموارد مملوكة للمشروع حتى تكون ضمن أصوله ، ولقد قابلت وجهة النظر هذه النظر عدة انتقادات أهمها :

1- إن ارتباط تعريف الأصل بالملكية ، لا يكفي للدلالة على كثير من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي والتي تعتبر في نظر المحاسبين أصولا، فمثلا هناك بنود المصروفات المقدمة ومصروفات التأسيس

[1] هائل أبو رشيد،مرجع سابق،ص5

وشهرة المحل والحملات الإعلانية ، فإنها جميعا تعتبر أصولا تظهر ضمن بنود قائمة مركز المالي ، إلا أنها لا تتصف بأية صفة من صفات الملكية .

2- كما أن هناك فارقآ بين الحائز على الأصول وبين المالك الحقيقي فقد تكون الشركة هي الحائزة على الأصول محددة بينما الملاك الحقيقيين لها هم أصحاب قروض طويلة الأجل سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو أصحاب قروض طويلة الأجل.

ثانيا : خاصية سداد الديون

لقد كانت وجهة نظر أصحاب المشروع تقوم على أن أي أصل هو في قدرته على سداد ديون المنشأة ، وسبب ذلك عائد إلى كون المشروعات في ذلك الوقت فردية وذات إنتاجية محدودة ولا تتصف بمبدأ الاستمرارية لذلك كانت المشكلة الرئيسية لآنذاك حول مقدرة المشروع على سداد ديونه .إلا أن التطور اللاحق خلق كيانات قانونية مثل الشركات مما صبغ على الموارد البشرية خاصية الأصل الذي له قابلية على سداد الدين .

ثالثا : خاصية القدرة الإنتاجية :

يرى أصحاب وجهة نظر الإدارة ، إلى أن جوهر أي أصل هو القدرة على الإنتاج . والموارد البشرية يعد أبرز عنصر من عناصر الإنتاج .

رابعا : خاصية الخدمات المستقبلية

يرى أصحاب وجهة نظر المشروع ، إلى اعتبار أن جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية ، وهذا التعريف يتضمن ثلاث عناصر :

1- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصاد مستقبلية : والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية ، وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية .

2- إمكانية قياس هذه المنافع : ولقد تم قياس المورد البشري بطرق عدة وتم تطبيقها علميا على كثير من المنشآت خاصة في الدول المتقدمة .

3- أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع : من البديهي أن يتمتع المشروع بالحق القانوني في حيازة الفرد واستخدامه بموجب التعاقد ."[1]

1-10 مدى اتفاق محاسبة الموارد البشرية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

"تكون علم المحاسبة على مجموعة من الفروض والمبادئ تمثل في مجموعها الإطار النظري الذي يحكم الإجراءات المحاسبية التي يقوم بها المحاسبون عند القيام بمهامهم. وإن اختلفت الإجراءات المحاسبية المتبعة لتأدية العمل المحاسبي لاختلاف الوحدات الاقتصادية، واختلاف نشاطاتها، إلا أنها يجب أن تسير

[1] وليد ناجي الحيالي،مرجع سابق، ص286-288

في حدود هذا الإطار. وفي سياق تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، قام معظم الباحثين بإخضاع كل فرع من فروع المحاسبة للاختبار، لتحديد ما إذا كانت هذه الفروع تتفق مع المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها، للتأكد من مدى اتفاقها مع الإطار العام للمحاسبة.

وعليه فإن نظام محاسبة الموارد البشرية يتطلب إخضاعه لهذا الاختبار، ليتأكد كل المهتمين بأن هذا النظام لا يتعارض مع الإطار العام للمحاسبة وإنما يتفق معه، بل إن نظام محاسبة الموارد البشرية سوف يساهم في تحقيق بعض أهداف المحاسبة التي عجزت الفروع الأخرى عن تحقيقها.

هنا سوف نناقش الفروع والمبادئ المحاسبية التي لها تأثير مباشر على الأصول البشرية، دون التعرض للفروض والمبادئ التي لا تتأثر بفكرة محاسبة الموارد البشرية مثل مبدأ الشخصية الاعتبارية للمشروع، ومبدأ تحقيق الإيراد، ومفهوم القياس النقدي.

وبناءا عليه سوف نتناول محاسبة الموارد البشرية ومدى اتفاقها مع المبادئ والفروض الآتية:

1.فرض الاستمرارية 2.فرض الدورية 3.مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات 4. مبدأ الموضوعية. 5. مبدأ الأهمية النسبية.

1.فرض الاستمرارية.

ويقصد بهذا الفرض (الوحدة المحاسبية)سوف يستمر في العمل و الإنتاج بصفة مستمرة ولمدة غير محددة من الزمن،فلمشروعات تنشأ عادة لكي تستمر في مزاولة نشاطاتها على مدى فترة من الزمن ليست بالقصيرة،لتحقيق الأهداف التي أنشأت من اجلها ، فالأصول الثابتة (وسائل الإنتاج) تقتني لغرض استخدامها في العمل لمدة ليست بالقصيرة ، كما أن رأس المال يستثمر المشروع لفترة طويلة،ولتحديد ما إذا كانت محاسبه الموارد البشري تتفق مع هذا الفرض فأننا سوف نوضح مفهوم الأصول البشرية في هذا الفرض المحاسبي حيث أن الموارد البشرية هي أساس استمرار المشروع،وبالنسبة له فبقاء المشروعات واستمرار حياتها مرتبط باستمرار أو تواجد مواردها البشرية أكثر من ارتباطها بأي موارد أخرى كموارد المادية مثلا وفي هذا المعنى نلاحظ بان العنصر البشري هو عنصر الحياة والاستمرار بأي مشروع ،وتبرز خدمات العناصر البشرية عن خدمات أي موارد أخرى مادية حيث أن الموارد المادية خدماتها مؤقتة لا تضمن الاستمرار للمشروع بينما خدمات الموارد البشرية تعمل على تدعيم استمرار حياة المشروع ولكي تستمر أي من المشروعات في مزاولة نشاطهم فأنها تقوم في أغلب الأحيان بأنفاق مبالغ كبيرة لتدريب وتطوير مواردها البشرية وفي ذات الوقت تدفع مبالغ كبيرة مقابل أجور ورواتب لتحقيق أعلى إنتاجية وربحية وبهذا نستطيع ان نخلص بأن فرض استمرارية المشروع لا يتنافى مع مفهوم المحاسبة الموارد البشرية بل ان مفهوم محاسبة الموارد البشرية تساهم في تحقيق هذا الفرض بشكل كبير.

2- فرض الدورية :

أن وجود فرض الاستمرارية المشروع أدى إلى تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية يتم في نهاية كل منها تقييم مركزه المالي،ولتحديد ما إذا كان المشروع قادرا على الاستمرار،ونظرا لكون الوحدات الاقتصادية تقوم بأنفاق مبالغ كبيره لتدريب و تطوير مواردها البشرية حتى تضمن استمرار انتمائهم لها أطول فترة ممكنه،فأنه يجب توزيع هذه النفقات وغيرها،على عدة فترات مالية بحسب العمر المتوقع لهذه الموارد وبذلك فان المحاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع هذا الفرض .

3- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

هذا المبدأ يقصد به ضرورة مقابلة الإيرادات الناتجة خلال فترة معينة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات لتحديد نتيجة المشروع أما مصروفات أو الإيرادات التي أنفقت أو حصلت خلال فترة محاسبية معينة ولكنها تخص فترات محاسبية أخرى فيجب تحميلها على فترات التي تخصها تبعا لأساس الاستحقاق،وبذالك عند توظيف أي فرد من قبل المشروع أكثر من فترت ماليه واحده ولا يمكن القول بأن هذه التكاليف يمكن اعتبارها نفقه إيراديه يجب تحميلها على إيرادات الفترة التي تنفق فيها نظرا لا نه من الصعب تصور أن المشروع سيستفيد من كل خدمات المستخدم في فترة مالية واحدة.وبذلك فإن محاسبة الأصول البشرية لا تتعارض مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، بل إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سوف يساهم في تحسين النتيجة التي يحققها هذا المبدأ.

4. مبدأ الموضوعية.

يقصد بهذا المبدأ أن المعلومات يجب أن تقاس بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج تقريبا إذا ما قام محاسب آخر على نفس المستوى من التدريب والخبرة بإعادة عملية القياس.

فالقياس يجب أن يكون بعيدا عن التحيز والتقدير الشخصي، حتى يكون في الإمكان التحقق من أي عملية مالية تمت ولكن في ذات الوقت، المحاسبة تجيز استخدام التقديرات الشخصية إذا كانت المعلومات الناتجة سوف تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، فيمكن التضحية ببعض الموضوعية إذا كانت المعلومات الناتجة عن ذلك سوف تكون أكثر فائدة لمتخذي القرار.

يرى البعض بأن محاسبة الموارد البشرية لا تتفق مع هذا المبدأ فقياس قيمة الموارد البشرية من الصعب التحقق منها، وتعتمد على التقديرات الشخصية عند حساب معظم المتغيرات المستخدمة لقياسها، وذلك لأن المورد البشري لا يمكن امتلاكه من قبل المشروع. وفي المقابل يرى مؤيدو محاسبة الموارد البشرية بأن امتلاك الموارد البشرية أو تأجير خدماتهم لن يؤثر على موضوعية القياس، فالموارد البشرية سوف ينظر إليها على أنها قوة عمالية سوف يستمر المشروع باستمرارها ، بغض النظر عن تغير الأفراد،وبذالك نقول

أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع مبدأ الموضوعية ، وإن كانت لا تمتلك الموضوعية التامة الآن، فإنها مع تطور سبل القياس سوف تحقق هذا المبدأ بشكل كبير.

5. مبدأ الأهمية النسبية.

هذا المبدأ يقصد به ضرورة الاهتمام بالموضوعات ذات الأهمية القصوى، والمبالغ التي لها أثر مباشر على نتائج ومركز المشروع،وإذا كان هذا المبدأ يتطلب إيضاح أي مبالغ تنفق أو تحصل في المشروع إذا كانت تمثل نسبة ذات أهمية من نشاطه، فإن الموارد البشرية ذات أهمية كبيرة للمشروع، وأي مشروع من المشروعات ينفق مبالغ ضخمة لاستثمار هذه الموارد، وبالتالي فإن محاسبة الموارد البشرية هي إحدى التطبيقات المهمة لمبدأ الأهمية النسبية.

مما تقدم يتضح أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع هذا المبدأ. بل إن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يرقى إلى حد القبول العام في ظل هذه المبادئ". [1]

1-11 معايير الاعتراف المحاسبي بالموجودات ومدى ملائمة مفهوم الأصل على الموارد البشرية

لقد حدد البيان رقم (**5**) المتعلق بالإطار ألمفاهيمي للمحاسبة المالية (**SFAC , NO.5**) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (**FASB**)في عام 1984 الشروط أو المعايير للاعتراف المحاسبي بأي بند من بنود القوائم المالية ، وهذه الشروط هي أربعة : التعريف ،والقياس، والملائمة ، و الموثوقيه ، ولإظهار مدى مطابقة هذه الشروط على الموارد البشرية سنتناول كل من هذه الشروط بتفصيل [2]

1- التعريف

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (**AICPA**) الأصول على أنها "قيمة الخدمات الإجمالية المتوقعة والمتاحة للمنشأة لاستخدامها في أنشطتها المستقبلية نتيجة عمليات مالية تمت فيها بالماضي والحاضر"وهنا يمكن استخلاص ثلاث خصائص رئيسية يجب توفرها في الأصول :-

1-احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية :

وفقآ لهذه الخاصية فإنه يتم الاعتراف بالموجودات عندما يكون هناك احتمال حدوث منفعة اقتصادية مستقبلية بالنسبة للمنشأة ، وقد تكون هذه المنافع المستقبلية إما بشكل مباشر أو غير مباشر .

وبتطبيق هذه الخاصية على الموارد البشرية نجد أن الخدمات التي تقدمها الموارد البشرية تستفيد منها المنشأة لأكثر من فترة محاسبية واحدة ، وعلية فإن الموارد البشرية هي عبارة عن مجمع للخدمات المتوقع الاستفادة منها مستقبلا ، فالنفقات التي تصرف عليها من خلال الاختيار والتعيين والتدريب جميعها تنفق لرفع كفاءتها ومهارتها وبالتالي فهي تدفقات خارجه بالنسبة للمنشأة لتحسين معرفة الموارد البشرية لديها الأمر الذي ينعكس ايجابيا على إنتاجيتها وبالتالي زيادة ربحية المنشأة

---

[1] عوض احمد الرويايتي ،**مرجع سابق**، ص48-55

[2] حنان رضوان حلوه ، "**بدائل القياس المحاسبي**" ، دار وائل للنشر ، عمان، 2003،ص212

لذلك يمكن تطبيق هذه الخاصية على الموارد البشرية لأن المنشأة عندما تتعاقد مع الأفراد للعمل فيها فإن هذه العقود تكون سنة مالية وبالتالي يصبحون مصدر للمنافع المستقبلية للمنشأة.

2-قدرة المنشأة على التحكم والسيطرة على المنافع المقدمة :

لابد من التحقق من وجود الأصل ولكن حق الملكية لا يكفي للدلالة على الموجود الأصل، فالأساس هو حق السيطرة والتحكم بالمنافع المتوقعة من هذا الحق وهذا ينطبق على الموارد البشرية حيث إن الموارد البشرية ليست هي فقط التي لا يملكها المشروع فهنالك موارد أخرى تعتبر ضمن أصول المشروع محاسبيا بالرغم من عدم تملكه لها مثل عقود الإيجار طويلة الأجل حيث أن الأصول تمثل الموارد التي تخضع لرقابة المشروع .

3- أن تنشأ عن عمليات حدثت في الماضي :

أي أنها حدثت فعلا لان الإحداث المتوقعة فلا تنشئ أصولا وهذا ينطبق على الخدمات التي تقدمها الموارد البشرية .

2- القياس

الخاصية الثانية التي يجب توافرها في الأصل حتى يتم الاعتراف به محاسبيا هي إمكانية القياس ، أي إمكانية قياس قيمة المنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية ، وقد ظهرت عدة مقاييس في محاسبة الموارد البشرية ، ألا أن قياس قيمة الموارد البشرية يتطلب التقدير والتخمين الشخصي ، الأمر الذي يفرض وجود معيار الموضوعية .وبين ذلك (الفضل) حيث قال ": لا نرى أن المحاسبة تلتزم بالموضوعية الكاملة في جميع عمليات القياس وخير مثال على ذلك قياس كلفة استخدام الموجودات الثابتة ، حيث يتم تحديدها بناء على التقدير الشخصي للعمر الاقتصادية للموجودات وأحيانا يمتد التقدير الشخصي إلى اختيار الطريق المراد أتباعها في حساب تلك الكلفة " [1]

3- الملائمة:

تهتم المحاسبة بتوفير المعلومات والبيانات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة سواء داخل المنشأة أو خارجها ، وعلية يجب إن تتوفر في هذه المعلومات خاصية الملائمة حيث ان المعلومات تكون مؤثرة عند اتخاذ القرارات.وقد ذكر (**Balkaoui**) قال " أن هدف المحاسبة المالية هو تزويد متخذي القرارات بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

1-التوقيت: بمعنى أن تكون المعلومة متوفرة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار حيث أن المعلومة لها

[1]مؤيد الفضل وآخرون،"**المشاكل المحاسبية المعاصرة**"،دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ،2002،ص104

حساسية عالية لمرور الزمن.

2-التنبؤ: بمعنى إمكانية استخدام المعلومة لأغراض التنبؤ بالمستقبل.

3-التغذية العكسية: وتعني العقلانية والرشد في القرار الذي تم اتخاذه بحيث تمكن متخذي القرار من تقييم صحة قراره المتخذ سابقا.

وهذه الشروط الثلاثة تنطبق تماما على المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية من حيث التوقيت والتنبؤ والتغذية العكسية . فيمكن لمتخذي القرار من خلال معلومات وتقارير محاسبة الموارد البشرية أن يحصل على المعلومة التي يحتاجها لقراره متى احتاجها ، كما وتوفر محاسبة الموارد البشرية له نسب ومؤشرات عن الدوران الوظيفي وعن عائد الاستثمار في الموارد البشرية يمكن استخدام هذه المؤشرات للتنبؤ بالمستقبل وتسمح بالتغذية العكسية التي تمكن من تقييم مدى فاعلية الإدارة في استخدام مواردها البشرية .[1]

4- الموثوقية :

"وهي الخاصية الرابعة الواجب توافرها في الأصل حتى يتم الاعتراف به محاسبيا ، والمقصود بالموثوقية هي المعلومات القابلة للتحقق ، والممثلة لواقع الحال ، والتي تتصف بالحياد وعدم التحيز بدرجة معقولة حيث أن قابلية التحقق تعني : إمكانية التوصل إلى نفس النتائج عند استخدامها من قبل أشخاص آخرين مع الاعتماد على نفس المعلومة وطريق القياس ، أما الحياد فيعني خلو المعلومة من التحيز ، وأنها تمثل الواقع حيث تعكس الظروف الأحوال السائدة وهذه الخاصية مرتبطة إلى حد كبير مع القياس بالنسبة للموارد البشرية حيث كلما زادت درجة التأكد زادت الموثوقية حيث إن المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية هي معلومات ممثلة لواقع المنشأة وغير متحيزة ".[2]

1-12 طرق تقييم الأصول الإنسانية :-

يتنازع الفكر المحاسبي في مجال قياس قيمة الموارد البشرية برأيين هما :

1- المعارضون لفكرة محاسبة الموارد البشرية بحيث تعامل الأموال المستثمرة في الموارد البشرية معاملة المصروفات الإيرادية الجارية ، بحيث تحمل على حساب الأرباح والخسائر شأنها شأن كافة المصروفات التي ترد في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر .

2- أما المؤيدين لفكرة محاسبة الموارد البشرية أن قيمة الموارد البشرية يمكن قياسها بعدة طرق.ويمكن تقسيم الطرق التي تقوم عليها هذه الاتجاهات إلى مجموعتين على الوجه الأتي

---

[1] Balkaoui , Ahamed , "Accounting Theory " , 4th Ed, Dryden Press ,p224, 2001

[2] هائل أبو رشيد،مرجع سابق، 2001.

المجموعة الأولى وتتضمن :

1- أساس التكلفة التاريخية

2- أساس تكلفة الإحلال .

3- أساس تكلفة الفرص البديلة .

4- طريقة الشهرة غير المشتراة.

المجموعة الثانية وتتضمن :

1- نموذج (**Hermanson**)

2- نموذج (**Hermanson**)القيمة الحالية المعدلة

3- نموذج القيمة الاقتصادية (**Brummet and Pyle and Flamhotz**)

4- نموذج (**Flamholtz**) النموذج التصادفي أو محددات قيمة الفرد .

5- نموذج (**Lev and Schwartz**) رسملة الرواتب والأجور

6- نموذج (**Morse**)

7- نموذج (**Mayers and Flowers**) نموذج الأبعاد الخمسة

8- نموذج (**Ogan**) (نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكيد والمحسومة)

المجموعة الأولى :

1- تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية :

"تتمثل التكلفة التاريخية في التكاليف الأصلية للحصول على الأصل وما يتضمنه ذلك من تكلفة وضع الأصل في المكان والزمان المناسبين لتهيئته للمساهمة في الإنتاج .

وتتميز هذه الطريقة عن غيرها من طرق التكلفة بسهولة القياس حيث يفترض المحاسبون في ظلها ثبات قيمة النقد لضمان سهولة القياس فقط .

وبهذه المعالجة تعامل الموارد البشرية كالموجودات (الأصول) المادية الأخرى حيث تقسم التكاليف أعلاه إلى قسمين هما :

1- تكاليف إيراديه : مثل الرواتب والأجور بحيث تحمل على حساب الأرباح والخسائر مباشرة.

2- تكاليف رأسمالية : مثل تكاليف والتعيين والتدريب والتنمية والتطوير والتكاليف التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية بحيث يتم رسملتها ، ثم إطفاؤها على مدى العمر الانتاجي للمورد البشري ، وفي حال الاستغناء عن المورد البشري واستبعاده قبل انتهاء المدة المحددة له ،تعتبر القيمة المتبقية خسارة تحمل على حساب الأرباح والخسائر في السنة التي حصل فيها الاستغناء .

أما المؤيدين لمحاسبة الموارد البشرية قالو أن تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية برسملة النفقات المتعلقة بتعيين واختبار وتطوير الموارد البشرية عن طريق احتساب التكلفة الفعلية لأوجه هذه النفقات المرتبطة بالموارد البشرية واعتبارها بمثابة مصروفات رأسمالية يتم توزيعها على عدد سنوات العمر الإنتاجي المتبقي للأصول الإنسانية لأي سبب من الأسباب مثل العجز عن العمل أو الوفاة أو عدم الملائمة للتطوير حينئذ تعتبر مصروفات أو نفقات هذا الأصل بمثابة خسارة يتم تحميلها على حسابات النتيجة وقد تعرضوا لنقد شديد من قبل الاقتصاديين بأن أعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية يضلل التغيير المستمر في الحياة الاقتصادية والتضخم الاقتصادي" [1]

1-ويرى وليد ناجي بأن تكلفة التاريخية " تهدف هذه الطريقة إلى معرفة قيمة الأصل عن طريق إثبات كل ما يتحمله المشروع في سبيل اقتناء هذا الأصل وإعداده ، بحيث يكون صالح للاستخدام في المنشأة، وبتطبيق ذلك على الأصول البشرية تعتبر التضحية التي تقدمها المنشأة للحصول على الأفراد وتنميتهم هي تعبير عن قيمة هذه الأصول ،وتتميز هذه الطريقة بالموضوعية حيث تعتبر مصاريف اختبار وتوظيف وتدريب مصاريف رأسمالية يجري رسملتها على فترات استخدامها، وبالتالي يتعين إهلاكها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية وفي حال تصفية الأصل قبل إنهاء حياتهم الإنتاجية المقدرة يعتبر الرصيد خسارة"[2]

2-أساس تكلفة الإحلال أو التكلفة الاستبدالية :

" تكلفة الإحلال عبارة عن "التضحية التي تتحملها المنشأة اليوم لإحلال مورد بشري محل آخر موجود الآن في المنشأة .ويرى (فلامهولز)" بأن يوجد ثلاث عناصر لهذه التكلفة هي :

1-تكلفة الاقتناء أو الحصول على الأفراد : وتقسم إلى مباشرة مثل تكاليف التدريب والتعيين والتوظيف وتكاليف غير مباشرة مثل تكاليف الترقية .

2-تكلفة التعلم والتدريب : وتقسم إلى مباشرة مثل تكاليف التدريب أثناء العمل وتكاليف غير مباشرة مثل تكاليف وقت المدرب

3-تكلفة ترك العمل : وتقسم إلى مباشرة مثل المكافآت والتعويضات نتيجة ترك العمل وغير مباشرة مثل نقص الكفاءة قبل ترك العمل وتكاليف الوظيفة الخالية خلال البحث لشغل الوظيفة .

تتميز هذه الطريقة عن التكلفة التاريخية في أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول الطويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل بصرف النظر عن التكاليف الفعلية المستنفدة بالفعل وتحتوي هذه الطريقة بداخلها عنصر عدم التأكد وصعوبة القياس ورغم صعوبة أمكانية استبدال الأصول بأصول أخرى مماثلة

---

[1] احمد محمد موسى ، "**المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية كأداة الفاعلية الإدارية** "،مجلة المحاسبة والإدارة والتامين،العدد الثاني والعشرون،1975 .

[2] وليد ناجي الحيالي،مرجع سابق،ص299

من كافة الوجوه نظرا للتغير الديناميكي وهي بذلك تعمل على تلافي نقاط الضعف في فكرة القياس على أساس التكلفة التاريخية ويحبذ الاقتصاديون استخدام التكلفة الاستبدالية لأخذها في الاعتبار التغير المستمر في قيمة وحدة النقد حيث قال فلامهولز بأن يتم قياس قيمة الموارد البشرية على أساس الخسائر التي تتحملها المنشأة بسبب ترك الموارد البشرية المؤهلة للعمل في المنشأة بحيث يمكن التعبير عن هذه القيمة بتكاليف تعيين وتدريب وإحلال موارد بشرية جديدة قادرة على تقديم نفس المستوى من الإنتاجية بدلا من الموارد السابقة."[1]

ويرى أنصار محاسبة الموارد البشرية في هذه الطريقة لتقييم الأصول الإنسانية أن يتم احتساب تكلفة تعيين واختبار وتطوير موارد بشرية بديلة بما في ذلك نفقات التقاعد عن الخدمة أو التعويض وهنا لا توجد أسس سليمة ترتكز عليها هذه الفروض بالنسبة للموارد البشرية.

حيث انه من المعروف انه يتم التوصل إلى القيمة الحالية في ضوء استخدام التكلفة الاستبدالية عن طريق النظر إلى المستقبل والتوقعات الاقتصادية دون اعتبار للتكلفة التاريخية التي تتعامل مع الماضي أي أن الوضع بالنسبة للتكلفة الاستبدالية هو عدم الاعتراف بالماضي بل النظر للمستقبل بعد احتساب معدل الفائدة لوحدة النقد ."[2]

3-أساس تكلفة الفرص البديلة :

"تعرف تكلفة الفرصة البديلة " أقصى قيمة يمكن للمورد البشري تحقيقها في الاستخدام البديل االمتاح له ،يقترح البعض استخدام تكلفة الفرص البديلة في تقييم الأصول الإنسانية ومن المعروف في تكلفة البدائل أنها مفهوم افتراضي يبتعد عن الواقع حيث يقوم على أساس اعتبار الفرص الضائعة غير محققة وتقوم هذه الفكرة على البحث عن أفضل الظروف الملائمة لاقتناء الأيدي العاملة (من حيث الوقت والجهد والمال) فيعتبرهذا الأسلوب بديلا لأسلوب التكلفة الاستبدالية ويسمى هذا الأسلوب أيضا أسلوب المزايدة التنافسية لقياس قيمة الموارد البشرية،وبموجب هذا الأسلوب يقوم رؤساء الأقسام بعمل مزايدة على خدمات الموظفين العاملين معهم من ذوي الكفاءات من أجل الحصول على الموظف ذي المهارة التي هم بحاجة لها سواء من داخل المنشأة أو خارجها ."[3]

ويرى وليد ناجي بأنها "هي التكلفة التي تتحملها المنشأة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بحيث يقوم مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند استخدامه

---

[1] ايريك فلامهولز ،ترجمه محمد عصام وحامد حجاج ،"**محاسبة عن الموارد البشرية**"،الرياض،دار المريخ، 1999

[2] محمد مطر، " المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي " ، **مجلة العلوم الاجتماعية** ، الكويت ، العدد الثالث

[3] ماجد حمود عيسى النوافلة ،مرجع سابق،ص56

في عمل بديلي كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المنشأة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد، حيث تعتبر هذه الطريقة وسيلة لتوزيع الموارد البشرية وتطويره ."[1]

4 - طريقة الشهرة غير المشتراة "تقوم على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة أساس للتقييم ، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المنشأة وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستغل بها الأصول الأخرى ، بالإضافة إلى أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق أو عدم تحقيق أرباح ، حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المنشأة سواء حققت أرباحا أو لم تحقق."[2]

المجموعة الثانية :(مدخل القيمة)

تقوم هذه المداخل على مفهوم القيمة الاقتصادية للمورد البشري ، وهي أكثر واقعية من أساليب التكلفة لأنها تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتوقعة من الموارد البشرية كعامل أساسي لتقويم هذه الموارد وهذا ما تهمله أساليب التكلفة

ويتم قياس قيمة الموارد البشرية بعدة نماذج منها :

1- نموذج Hermanson :-

"قدم هذا النموذج باسم خصم الأرباح غير العادية (شهرة المحل) أي المكونة ذاتيا ، وذلك لأن من مقومات تكوين الشهرة : الموظفين المدربين ذوي الكفاءة العالية حيث أنة يعتقد أن المكاسب غير العادية تعتبر مؤشرا على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي وقد اقتصر هذا النموذج على المكاسب غير العادية للسنة السابقة فقط .

وعلية فإن قيمة الموارد البشرية في المنشأة بموجب هذا النموذج تقدر برسملة إيرادات المنشأة التي تزيد عن الإيرادات العادية ، وقدم الصيغة التالية لقياس قيمة الموارد البشرية:

قيمة الموارد البشرية = شهرة المحل * تكاليف تكوين الموارد البشرية/إجمالي قيمة الموجودات

والتطبيق العملي لهذا النموذج نعطي المثال الأتي :

أن أصول المنشأة بالغة **800000** د وصافي الربح بعد الضريبة **40000** د ومعدل العائد في الصناعة 10% ومتوسط الربح المتوقع للسنوات القادمة 30000 د وتكاليف تكوين الموارد البشرية **150000**د

الحل :

معدل العائد على الاستثمار **800000/40000 = 5%**

الإرباح غير العادية = **40000-30000 = 10000** دينار

[1] وليد ناجي ، مرجع سابق،ص300

[2] وليد ناجي مرجع سابق،ص302

شهرة المحل **100000 = 0.10/10000**

اذآ قيمة الموارد البشرية = **18750 = 800000/150000*100000**

يؤخذ على هذا النموذج أنة يتجاهل العوامل الأخرى التي تساهم في تحقيق الأرباح غير العادية."[1]

-2 نموذج" Hermanson "القيمة الحالية المعدلة :-

"اقترح أيضا استخدام التعويضات أو القيمة الحالية لتدفق المدفوعات من الأجور في المستقبل المعدلة أو طريقة قيمة الأجور المستقبلية ويقوم هذا النموذج على قياس قيمة الموارد البشرية في المنشأة باستخدام القيمة الحالية لتدفقات الأجور التي تدفع للموظفين في المنشأة بعد ان تعدل بمعامل الكفاءة وهذا المعامل يتم تصميمه لقياس الفاعلية النسبية للموارد البشرية في منشأة محددة ، وتقاس نسبة الكفاءة في المنشأة عن طريق نسبة عائد الاستثمار في المنشأة إلى عائد الاستثمار لجميع المنشأة الأخرى العاملة في الاقتصاد في فترة معينة باستخدام المتوسط المرجح لصافي دخل المنشأة خلال فترة معينة سابقة

نسبة الكفاءة = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمنشأة في السنة *السنة/الخل للأصول لنفس السنة .

ييؤخذ على هذا النموذج أنه يصعب استخدام معامل الكفاءة بسبب أن بعض بياناته غير متاحة وغياب الأساس المنطقي لتحديد فترة التقويم بخمسة سنوات ويتجاهل اعتبارات العمر والمهارة .[2]"

3-**نموذج القيمة الاقتصادية (Brummet and Pyle and Flamhotz)** :-

"نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى نموذج السابق اقترح الباحثان هنا هذا النموذج معتمدين على القيمة الاقتصادية كما يلي :

- أن اتخاذ القرارات في المنشأة يعتمد أساسا على عنصر الأفراد ، وأن قيمة الأفراد في المنشأة تعادل القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منهم مستقبلا .
- تجميع الأفراد في مجموعات تنظيمية خلال فترة عمرهم الإنتاجي .
- إن قيمة الفرد بالنسبة للمنشأة هي عبارة عن إجمالي الخدمات التي يقدمها للمنشأة طوال حياته الإنتاجية فيها من خلال أدواره الوظيفية وفي أي وقت وعلية فإن قياس قيمة الموارد البشرية في المنشأة يتطلب تقدير عمرهم الإنتاجي الذي يتوقع خلاله تقديم خدمات للمنشأة .

إلا أنه يؤخذ على هذا النموذج أنه يتجاهل القيمة المضافة لخدمات الأفراد الذين يعملون ضمن فريق

---

[1] Hermanson ,"accounting for human assets", occasional paper no.14,east Lansing :bureau of business and economic research , Michigan state university,pp1-17

[2] Herman son,pp1-17

واحد كمجموعات داخل المنشأة . [1]"

4- نموذج(Flamholtz) النموذج التصادفي أو محددات قيمة الفرد :-

"قام بإدخال متغير جديد لم يدخله النموذج السابق وهو احتمال إشغال الفرد لوظائف متاحة في التنظيم للترقي ويسمى هذا النموذج أيضا (تعويم المكافآت المستقلة) أو (القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية) ويعتمد هذا النموذج على قيمة الموارد البشرية تقاس على أساس القيمة الحالية للخدمات (الايرادية) المتوقعة منها للمنشأة التي تعمل بها حيث يعتبر هذا النموذج أن حركة الموظفين في المنشأة تتم ضمن أدوار وظائفية تسمى بمراحل الخدمة خلال فترة زمنية معينة ومن خلال تحركاتهم هذه يقدمون خدمات للمنشأة التي يعملون بها لذا فإن قيمته تحدد بعدد ونوع مراحل الخدمات التي يشغلها وقيمة هذه الخدمات التي يقدمها .

حيث أنة يتتبع حركات الموظف الوظيفية على طول عمرة الإنتاجي من اجل تجميع إجمالي قيم خدماته التي سوف يقدمها للمنشأة من خلال هذه التحركات .

ويستخدم نظرية الاحتمالات لتحديد الفترة التي يبقى فيها الموظف في مرحلة خدمية معينة وتحديد قيمة الخدمات (الإيرادات) المتوقعة من الموارد البشرية يتم ضربها بمعامل خصم ملائم للوصول إلى القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة .

وبين هذا النموذج أن هناك أربعة محددات تؤثر في بعضها للوصول إلى قيمة الفرد في المنشأة هي : صفات الفرد والمنشأة ، ومحددات القيمة الشرطية ، واحتمال بقاء الفرد في المنشأة .

وقدم الصيغة الرياضية التالية لقياس قيمة الموارد البشرية :

$$E(S)= \sum Si(P(Si))$$

E= القيمة الاقتصادية

N= عدد الوظائف التي يتوقع ان يشغلها الفرد خلال عملة في المنشأة

S= قيمة الخدمات المتوقعة من الفرد في كل وظيفة من تلك الوظائف

(**P(Si)**) = درجة احتمال شغل هذا الفرد لكل من الوظائف المتاحة له

ويؤخذ على هذا النموذج أنة لم يراع احتمال وفاة المورد البشري أو تركة للخدمة أو استقالته المفاجئة بالإضافة إلى أن تشخيص العوامل الأساسية التي تحدد قيمة المورد البشري في المنشأة لا يمكن تحديدها بدقة فمنها : الشخصي والإداري والسلوكي ، كما أن هذا النموذج يركز على قياس قيمة المورد البشري بشكل فردي ويهمل عناصر القيمة المضافة للموظفين الذين يعملون ضمن فريق واحد

[1] Brummet , and Pyle ,and flamholts ,"human resource measurement a challenge to accountants", the accounting review, vol. no.2,pp217-224

داخل المنشأة ."[1]

5- نموذج (Lev and Schwartz) رسملة الرواتب والأجور :-

"هنا قاما بإدخال متغير جديد لنموذجهما وهو احتمال وفاة الفرد ويسمى هذا النموذج أيضا بنموذج الرواتب المستقبلية المخصومة ويسمى أيضا نموذج رسملة الرواتب والأجور آخذين بعين الاعتبار المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري .

وبموجب هذا النموذج فأنه يتم تحديد قيمة الموارد البشرية عن طريق خصم الرواتب والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الفرد في المنشأة طيلة عمره الإنتاجي فيها بسعر خصم خاص أي قيمة الحالية للرواتب والأجور عند سعر خصم خاص ،حيث قدم الباحثان النموذج التالي لحساب قيمة الموارد البشرية

E(Vr*) = ∑Pr(T+1) ∑ (Ii/I+R)

E(Vr*) القيمة الحالية لإجمالي الخدمات المتوقعة من الفرد

Prt درجة احتمال وفاة فرد عمرة **r** في سنة **t**

Ii قيمة الخدمات السنوية المتوقعة من الفرد حتى تقاعده

R معدل الخصم الخاص بالفرد

T سن التقاعد المتعارف علية للفرد في المنشأة

t السنوات من عمر الفرد الحالي **r**وحتى عمره عند التقاعد **T**

Y عمر الفرد الحالي

ويؤخذ على هذا النموذج افتراضه وجود علاقة سببية بين أجر الشخص وبين قيمته في المنشأة وهذا الافتراض مخالف للواقع وذلك لأنة قد تتساوى قيمة الرواتب والأجور الممنوحة للعاملين في المنشأة في حين أن الخدمات التي يؤديها كل شخص قد تكون متفاوتة ."[2]

6- **نموذج (Morse) :-**

"اخذ هذا النموذج بنظر الاعتبار النفقات المستقبلية التي تتحملها المنشأة من هذا الفرد ، لذا قام بجمع التكلفة المتوقعة من هذه الموارد ويعتمد هذا النموذج على متغيرات أخرى للوصول إلى قيمة الموارد البشرية بإتباع ما يلي :

1- قياس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية أو الإيرادات المستقبلية المتوقعة منها للمنشأة .

---

[1] Flamholtz , "a model for human resource valuation : a stochastic process with service rewards" , the accounting review , pp253-267

[2] Lev ,and Schwartz ," on the use of economic concepts of human capital in financial statement", the accounting review, pp103-112

2- قياس إجمالي التكلفة المتوقعة إنفاقها على هذه الموارد البشرية

والفرق بين نقطتين هي اظهار(صافي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منهم للمنشأة) وقيمة رأس المال البشري في المنشأة ، وقدم المعادلة التالية لقياس القيمة الحالية للموارد البشرية :

A= ∑ ∫ Gi(t)/(1+r)T-t - ∑ ∫ Ei(t)/(1+r)T-t

A القيمة الحالية للموارد البشرية

N عدد أفراد المنشأة

T سن التقاعد

t متوسط أعمار الأفراد في المنشأة

Gi(t) قيمة الخدمات الإجمالية المتوقعة من الفرد **i** في العمر **t**

Ei(t) قيمة التكاليف الإجمالية المتوقعة للفرد

R معدل الخصم ."[1]

7- نموذج (Meyers and Flowers) نموذج الأبعاد الخمسة :-

"يقوم هذا النموذج على أن تتضمن قيمة الموارد البشرية خمسة أمورهي :

1- كمية المعرفة المتوفرة لدى الموظف

2- مستوى المهارة

3- حالته الصحية

4- الخدمة التي يقدمها للمنشأة

5- قيمة مواقفه خلال عملة بالمنشأة

ولتقدير الأبعاد الأربعة الأولى (المعرفة والمهارة والصحة والخدمة) تستخدم الاستقصاء وتقارير الملاحظات العامة والتقييم الشخصي

أما البعد الخامس (المواقف) فتستخدم الأبحاث السلوكية لتقديره ، وقدما المعادلة التالية :

الوضع الجسماني القياسي = علاقة الوضع الجسماني الموزونة / الوزن الجسماني

الوضع الجسماني = الوضع الجسماني القياسي * المدفوعات السنوية

الربح = الوضع الجسماني – المدفوعات السنوية

الربح في الشخص الواحد = الربح / عدد الأشخاص" [2]

8- نموذج Ogan (نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكيد والمحسومة) :-

---

[1] Morse , " a note on relationship between human asset and human capital" the accounting review ,pp589-593

[2] رشا حمادة ، " القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرة في القوائم المالية : دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الأول ، المجلد الثامن عشر 2002 ص155، .

لتغطية قصور النماذج السابقة المتجاهلة للتكاليف التي تدفعها المنشأة من أجل الاحتفاظ بالموارد البشرية قدم هذا النموذج المقترح مراعيا التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في المنشأة من خلال المعادلة التالية

Kkj= ∑j=1 ∑k=t 1/(1+r)k .Vqj

Kkj مجموع صافي القيمة الحالية المعدلة للموارد البشرية في المنشأة

Vqj المكافئ المؤكد لصافي المنافع

L سن التقاعد

J عدد أفراد المنشأة

r معدل الخصم

ويؤخذ على هذا النموذج أنة يصعب التحديد والقياس الكمي لمقترحاته بالإضافة إلى إهمال للعلاقة بين الأفراد وأداء المنشأة ككل .[1]

1-13 ما هيه الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية :

"يقتضي مبدأ الإفصاح المحاسبي بشكل عام بضرورة شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن المنشأة وقد ظهرت أهمية هذا المبدأ نتيجة لظهور شركات الأموال والنص في قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قيل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية كما نصت قوانين هذه الشركات على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنه بل وأرفقت في كثير من الأحيان نماذج يلزم إتباعها في عرض هذه المعلومات (تعليمات ونصوص رسمية من قبل الأجهزة الحكومية المعنية والمنظمات المعنية) وذلك لأن هذه الأطراف الخارجية غالبا لا يملكون السلطة لإلزام المنشأة بتقديم المنشأة ما يحتاجونه .

ويعتمد مبدأ الإفصاح المحاسبي الشامل على أربعة فروض رئيسية :

أولا : إن احتياجات المستخدمين الخارجين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام .

ثانيا : إن هناك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها إذا ما اشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة .

ثالثا : إن دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية يتحدد في إعداد وعرض القوائم الأربعة التالية كحد أدنى :

[1] Ogan , Peken, **Resource Value Model and Its Operationalization in a CPA Firm** " Doctoral Dissertation , University of North California, " a Human

*قائمة المركز المالي

*قائمة الدخل

*قائمة التغير في حقوق الملكية

*قائمة التدفق النقدي " [1]

1-14المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري:

"وفقا للمحاسبة التقليدية ، فإن التكاليف الخاصة بالتعيين، وتعريف المستخدم بالمشروع، والأجور والمرتبات،ونفقات التدريب والتطوير تعتبر نفقات إرادية تحمل للسنة التي أنفقت فيها،بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات يمكن آن يستفاد منها في فترات مستقبلية أم لا، وإصرار المحاسبين والمختصين في مجال المحاسبة حتى وقت قريب على التمسك بهذا التطبيق، مرجعه إلى بعض الحجج والمبررات ومنها:

1-تعتمد المحاسبة على مجموعة من الفروض والمبادئ، والتي يتطلب أحدها الموضوعية في قياس المعلومات، وبذلك فإن المحاسبين يتجاهلون أية معلومات لا يمكن قياسها بموضوعية،ويؤكدون بأن المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري تتوافق مع هذا المبدأ.

2-إن الاتجاه الحديث لمعالجة نفقات المورد البشري أمامه الكثير من الحدود، فالأصل كما يعرفه البعض يعتمد على المعايير الثلاثة الآتية:

*لابد من توقع منافع اقتصادية مستقبلية سوف يتم الحصول عليها.*هذه المنافع يجب أن تكون قابلة للقياس.*يجب أن يكون المورد مملوكا للمشروع

واعتمادا على هذه المعايير، فإن البعض يرى بأن اعتبار المورد البشري أصلا غير صحيح، وذلك لعدم التأكد من أن هذا المورد سوف يحقق منافع مستقبلية، والبعض الآخر يرى بأن المنافع الناتجة عن خدمات المورد البشري لا يمكن قياسها، بل إن كليهما يؤكد بأن المورد البشري لا يمكن امتلاكه من قبل المشروع.

1-يرى البعض بأن معالجة نفقات المورد البشري وفقا لأسلوب مختلف عن المعالجة التقليدية لن يقدم منافع ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية من خارج المشروع، أما الإدارة فيمكنها الاستفادة من البيانات المتاحة في دفاترها وسجلاتها، وليس بالضرورة أن تحول المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري دون الحصول على المعلومات الخاصة بهذا المورد لخدمة أغراض الإدارة.

2-يؤكد بعض الباحثين على الموضوعية في مواجهة النفعية عند إعداد التقارير الخارجية، ويعتقدون بأن المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري تحقق هذا المفهوم.

[1] هائل ابو رشيد ،مرجع سابق ، ص33

3-المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري " جاءت من الطريقة التي تطورت بها المحاسبة، فالمحاسبة التقليدية تقوم على أساس العمليات المالية للاعتراف بوجود الأصل، ولا توجد طريقة أخرى لإظهار الموارد البشرية سوى الأجور والمرتبات والتي تظهر بحساب الأرباح والخسائر"

4-الإنسان بطبعه يكره التعقيد، ويفضل البساطة في كل شئ ، وبذلك يرى الكثير من المحاسبين بالممارسة العملية أن المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري كافية لتوفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة بصورة سهلة وبسيطة، دون اللجوء إلى التعقيد وتبنى أساليب حديثة.

5-يرى البعض بأن "تمسك المحاسبين بالمعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري يرجع إلى الأبعاد التقليدية لمفهوم الأصل، وليست بسبب طبيعة ووقتية المنافع الناتجة"

وبالرغم من المبررات والحجج السابقة،فإن المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري قد فقدت بعض مؤيديها في السنوات الأخيرة من هذا القرن. [1]"

1-15 الاتجاه الحديث لمعالجة نفقات المورد البشري:

"نظرا لأهمية الموارد البشرية اتجه بعض الباحثين إلى دراسة وتحليل المصاعب التي تحول دون اعتبار المورد البشري أصلا من أصول المشروع وركزوا في هذا السياق على قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية، وكان لعلماء الاقتصاد فضل السبق في هذا المجال، يليهم علماء السلوك الذين كان لهم فضل المناداة بضرورة قياس قيمة الأصول البشرية مثل أي أصل مادي آخر، أما المحاسبون فقد جاء اهتمامهم بهذا المجال متأخرا.

أ.النظرة الاقتصادية.

يعتبر الاقتصاديون أول من اهتموا بالموارد البشرية، وذلك لأنهم يعتبرون العنصر البشري أحد عوامل الإنتاج الهامة، وهو جزء من الثروة الكلية في المشروع وحددوا بأن المورد البشري تكمن به ثلاث حقائق وهي:المورد البشري جزء من الثروة الكلية في المشروع،المورد البشري مصدر من مصادر الدخل،القدرة الإنتاجية للمورد البشري هو أساس تقييمه من وجهة النظر الاقتصادية.

ووفقا للمفهوم الاقتصادي فإن الأصل هو القدرة لتقديم بعض الخدمات المستقبلية القابلة للتحويل إلى نقود، ولهذا فإن الاقتصاديين يساوون ما بين الأصول، والموارد، والخدمات المستقبلية المتوقعة، وعوامل الإنتاج، وهذا يبرر اعتبار الموارد البشرية كأصول .

ب. النظرة السلوكية.

يعتبر علماء النفس والسلوك أول من نادوا بضرورة محاسبة الموارد البشرية، وذلك بسبب فشل المعالجة التقليدية لنفقات المورد البشري وما ترتب عليه من نتائج سيئة في غير صالح المشروع. إن

[1] عوض احمد الروياتي ،مرجع سابق، ،ص39-41

اهتمام علماء النفس والسلوك بمحاسبة الموارد البشرية جاء نتيجة لقناعة الكثير منهم، بأن علم المحاسبة هو علم اجتماعي وخاصة إذا اهتم هذا العلم بالموارد البشرية، فضلا عن كون المحاسبة تتأثر بسلوك المحاسب، وتؤثر في سلوكيات مستخدمي التقارير المالية فالمحاسبة عملية سلوكية تتأثر بسلوك المحاسب في إعداد البيانات والمعلومات، والتي تؤثر بدورها في سلوك مستخدمي هذه البيانات والمعلومات، سواء من العاملين داخل المشروع أو المتعاملين معه .

ج. النظرة المحاسبية.

لم يتجاهل المحاسبون المورد البشري كلية، بل أن معظم الباحثين في تصميم النظم المحاسبية أشاروا إلى أهمية المورد البشري، وكونه من أهم عناصر النظام المحاسبي، فنجاح النظام يتوقف إلى حد بعيد على رغبة القائمين به في ذلك. وعليه فإن تراجع المحاسبين، وابتعادهم عن نقطة السبق للاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية يرجع إلى عدة أسباب نورد منها الآتي:

1-المحاسب هو الشخص الوحيد الذي يقوم بتحديد وقياس قيمة الموارد المختلفة للمشروع بهدف توفير المعلومات اللازمة والمفيدة للإدارة والأطراف المهتمة من خارج المشروع،وبذلك فإن المحاسب هو المسؤول المباشر عن عملية التحديد والقياس الخاصة بالموارد المختلفة، لذلك فهو يفضل بصمته ألا يضيف إلى أعبائه عبئا جديدا .

2-الإنسان بطبعه يكره التعقيد، والمحاسب لا يخرج عن كونه إنسانا متخصصا في مجال المحاسبة، ولذلك فهو يفضل أن يؤدي مهنته بأقل درجة ممكنة من التعقيد.

3-جمهور المحاسبين سواء أكانوا أكاديميين أم ممارسين للمهنة هم المجموعة المتخصصة في مجال المحاسبة، ويدركون بأن أي إضافة لهذا المجال تتطلب مقاييس كمية وهذا ما كان مفقودا حتى وقت قريب.

4-يتحرك المحاسبون سواء أكانوا أكاديميين أم ممارسين داخل إطار نظرية المحاسبة التي تقيدها مجموعة من المبادئ، والفروض العامة، والتي قد لا يدركها علماء الاقتصاد والسلوكية." [1]

1-16 طرق إهلاك الموارد البشرية :

"يمكن الوصول إلى طريقة لأهلاك المورد البشرية وذلك من خلال أتباع أحدى طريقتين :-

1- إهلاك تكلفة الاقتناء :-

يتم إهلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي ناقصا عمره وقت التحاقه بالعمل في المشروع حيث قسط الإهلاك السنوي حسب هذه الطريقة (تكلفة

[1] مرجع سابق،عوض احمد الرويلتي ،ص42-47

اقتناء الأفراد مضروبة (1+المعدل المستخدم خلال الفترة)مقسومة على الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة)

2- إهلاك تكاليف التدريب والتنمية :

ويتم إهلاك على مدى فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية ، وهي أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المشروع ، حيث قسط الإهلاك السنوي =(تكاليف التدريب والتنمية مضروبة (بمعدل المستخدم خلال الفترة مضاف إلية واحد صحيح) مضروبة بالفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة) مقسومة على مضروبة بالفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة)[1]"

17-1الآثار على الحسابات الختامية (حساب نتائج الأعمال) :

"تقسم الحسابات الختامية إلى عدة حسابات تبعا لطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المنشأة فإذا كانت مؤسسة تجارية يتم إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر أما إذا كانت المنشأة صناعية وتقوم بتحويل الخامات الأولية إلى منتجات تامة الصنع فإنه في هذه الحالة يجب إعداد حساب إضافية يبين التكلفة الصناعية للإنتاج التام وهو حساب التشغيل .

وسوف تقتصر الدراسة على المنشأة ذات الطبيعة الصناعية لأنها أشمل وأعم لأنواع الحسابات الختامية .

إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ينطوي على ما يلي :

1-اعتبار الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية (متوسط وطويل الأجل) مصروفا إيرادي مؤجلا (مصرف رأسمالي) .

2-تحميل الحسابات الختامية بالمصروفات القصيرة الأجل بالوارد البشرية مقسمة حسب نوع المصروف قصير الأجل (الأجور – قيمة المدفوعات –العلاج الصحي – مصاريف الأخرى) وحسب المراكز المستفيدة منها (مراكز الإنتاج – مراكز الخدمات الإنتاجية – مراكز الخدمات التسويقية – مراكز الخدمات الإدارية والمالية) وذلك نظرا لعملية رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية متوسطة وطويلة الأجل .

3-تحميل الحسابات الختامية بأقساط الاهتلاك السنوية الخاصة بالاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل ومتوسط الأجل مقسمة حسب المراكز المستفيدة منها (مراكز الإنتاج – مراكز الخدمات الإنتاجية –

[1] وليد ناجي،مرجع سابق،ص303-304

مراكز الخدمات التسويقية – مراكز الخدمات الإدارية والمالية) وحسب نوع الاستثمار(استقطاب – اختيار – تعيين- تدريب رسمي – توجيه – تدريب أثناء العمل -....)

4-إن رقم صافي الربح (أو الخسارة) سوف يعطي صورة حقيقة عن نتائج أعمال المنشأة نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل والتنمية للموارد البشرية نفقات رأسمالية وبالتالي رسملتها وإظهارها بالميزانية و اهتلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصول البشرية ."[1]

1-18الآثار على الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي):

"إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية بإظهار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة ومتوسطة الأجل) ضمن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية (قائمة المركز المالي) يؤدي إلى التعبير الصحيح والعادل عن المركز المالي للوحدة حيث أن تلك الاستثمارات تعامل محاسبيا معاملة الأصل في القوائم المالية .

وتظهر قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة ومتوسطة الأجل) ضمن طرف الموجودات تحت بند الأصول الثابتة الوهمية مقسمة حسب مدة الاستفادة منها طويلة الأجل أو متوسطة الأجل وموزعة حسب مراكز الإنتاج المكونة للوحدة الاقتصادية بالتكلفة التاريخية ومفصلة حسب الحسابات الخاصة بها .

ويظهر مخصص الاهتلاك الخاص بقيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة الأجل)ضمن طرف المطالب تحت بند مخصصات الاهتلاك مقسم حسب مدة الاستفادة من قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل أو متوسطة الأجل وموزعة حسب مراكز الإنتاج المكونة للوحدة الاقتصادية ومفصلة حسب الحسابات الخاصة بها ." [2]

المبحث الثاني : تحليل القوائم المالية باستخدام نسب الربحية :

المقدمة :-

أن تحليل المالي هي ترجمة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وهنا بحاجة إلى فهم طبيعة هذه القوائم حيث تعتبر بنودها تعبير عن مختلف السياسات الإدارية والتمويلية والإنتاجية والبيعية فالتي تمارسها

---

[1] هائل ابو رشيد ،مرجع سابق، ص42

[2] هائل ابو رشيد ،مرجع سابق، ، ص43

الشركة ويمكن الحكم عليها عن طريق دراسة هذه القوائم ،وتكون على نوعين من القوائم مالية أما أساسية وأخرى مكملة أو ملحقة .أما القوائم المالية الأساسية فهي تلك القوائم التي يتم أعدادها بصورة منتظمة ودورية من الحسابات وتوفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازم لتحقيق أهداف المحاسبة المالية ،ولقد حددت معايير المحاسبية الأمريكي مجموعة متكاملة من القوائم يتعين على كافة الوحدات المحاسبية إعدادها وهي :-

قائمة الدخل

قائمة المركز المالي

قائمة التغير في حقوق الملكية

قائمة التدفق النقدي

في هذا المبحث مختلف جوانب المتعلقة بالقوائم المالية منها :

2-1 مفهوم التحليل المالي

2-2 أهمية التحليل المالي

2-3 خطوات التحليل المالي

2-4 مجالات التحليل المالي

2-5 الجهات المهنية بالتحليل المالي

2-6 مقومات التحليل المالي

2-7 مصادر المعلومات اللازمة للتحليل المالي

2-8 معايير التحليل المالي

2-9 النسب المالية وأقسامها

2-10 أنواع النسب المالية

1-1 مفهوم التحليل المالي :

"هي عملية يتم من خلالها استكشاف أو اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع الاقتصادي والتي تساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للمشروع وذلك

لكي يتم استخدام هذه المؤشرات بعد ذلك في تقييم أداء المنشأة بقصد اتخاذ القرارات"[1]

2-1 أهمية التحليل المالي :-

الأهمية الرئيسية للتحليل المالي هي :- [2]

1- معرفة الوضع المالي للمنشأة وبيان وضعها المالي مقارنة مع القطاع الذي تنتمي آلية
2- الاستفادة من التحليل المالي في اتخاذ القرارات لأغراض أحكام الرقابة الداخلية
3- الحكم على مدى كفاءة أدارة المنشأة من حيث اقتراضها والوفاء بديونها
4- يساعد التحليل المالي في تقييم الأداء التشغيلي وتقييم قرارات الاستثمار والتمويل

2-3 خطوات التحليل ألمالي :-

1- تحديد الهدف من عملية التحليل
2- تحديد نطاق التحليل
3- تحديد المدخلات المناسبة لعملية التحليل
4- التأكد من تطبيق المبادئ والفروض المحاسبية
5- إعادة تبويب القوائم المالية
6- اختيار الأدوات والأساليب المناسبة
7- إعداد التقرير حول نتائج التحليل وتضمينه بالتوصيات المناسبة .

2-4 مجالات التحليل المالي :-

يستعمل التحليل المالي للتعرف والحكم على مستوى الأداء للمنشآت واتخاذ القرارات الخاصة حيث يستعمل التحليل المالي في المجالات التالية :-

1-التحليل الائتماني :

ويقوم على هذا التحليل المقرضون بحيث يتعرفون على الأخطار التي سوف يتعرضون لها في حالة عدم مقدرة المنشآت على سداد التزاماتها في الوقت المحدد من هنا يعتبر التحليل المالي أطار مناسب وفعال للتعرف على المخاطر المالية بصورة علمية . [3]

2-التحليل الاستثماري :-

يتم تحليل المالي بهدف معرفة نتيجة الأعمال ومعدل العائد على استثماراتهم بالإضافة إلى معرفة الهيكل المالي للمنشأة التي يريدون الاستثمار بها وكذلك الالتزامات التي تحيط بالشركة ومدى تأثيرها على السيولة والربحية . [4]

---

[1] محمد مطر ، مرجع سابق،2003.
[2] حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سابق ،ص35.
[3] خالد أمين عبد الله ، التحليل المالي للمصارف ، ط1 ، اتحاد المصارف العربية ، بيروت ، 1990 ، ص10.
[4]John j. wild, financial statement analysis, 7st, Mc Gcrow-Hill, Irwin, 2001, p7.

3-تحليل الاندماج والشراء :-

هو عملية تحليل مالي لتكوين وحدة اقتصادية نتيجة اندماج أو شراء وحدتين اقتصاديتين أو أكثر وزوال الشخصية القانونية لكل منها حيث تتولى الإدارة المالية للشركة المشتركة عملية لتقيم لتقدير القيمة الحالية للشركة المنوي شراؤها والأداء المستقبلي لها بينما تتولى الإدارة المالية للشركة البائعة القيام بعملية التحليل من اجل تقييم العرض المقدم والحكم على ملائمة

4-تحليل تقيم الأداء :-

أن هذا التحليل يعتبر أداة مثالية لتقيم الربحية وكفاءة الإدارة المالية وسيولة المنشأة واتجاهات النمو وكذلك تقييم الموجودات والقدرة على الائتمان حيث هذا النوع من التحليل يفيد أطراف مختلفة من ضمنهم العاملين بالمنشأة ليزيد في تحفيزهم من حيث الإنتاجية والربحية وتحسين أوضاعهم

2-5 الجهات المعنية بالتحليل المالي :-

"هناك عدة جهات تعنى بالتحليل المالي ويكون بالغالب يتعلق باتخاذ القرار المناسب الذي يساعد مستخدمي هذه البيانات في مواجهة الصعوبات التي تواجههم الظروف الغامضة للمنشأة التي تواجه مخاطر معينة والعمل على حلها وبالإضافة إلى ربط هذا التحليل مع أمور أخرى مثل الظروف الاقتصادية والمنافسة والتقدم التكنولوجي والتغيرات التي تطرأ على الاستهلاك .

ومن هذه الجهات المستثمرون وكذلك الدائنون ومجلس الإدارة والجهات الرسمية"[1]

2-6 مقومات التحليل المالي:

"حتى تنجح عملية التحليل في تحقيق الأهداف المطلوبة ، فإنه لا بدمن توفر مجموعة من الشروط الخاصة بمصادر المعلومات ، وبالمحلل نفسه ، وأدوات التحليل المستخدمة ، وعموما يمكن حصر هذه المقومات بما يلي :-

1-أن يتسم المحلل نفسه بالموضوعية وعدم التحيز ، في الكشف عن الحقائق وتفسيرها ، والتوصية بالبديل الذي يراه مناسبا .

2-أن تتصف المعلومات التي يستخدمها المحل بالمصداقية والموضوعية والملائمة .

3-أن يسلك المحلل منهجا علميا يتناسب مع أهداف عملية التحليل وان تتصف الأساليب والأدوات المستخدمة في عملية التحليل بالموضوعية والملائمة لأهداف عملية التحليل .

ولتحقيق هذه الشروط فإن على المحلل مراعاة ما يلي:-

1-أن يكون لدية خلقية عامة عن المنشأة ونشاطها والصناعة التي تنتمي ألبها والبيئة التي تعمل فيها.

[1] محمد مطر، مرجع سابق ، ص6

2-أن يبرز الفروض التي يبني عليها عملية التحليل .

أن لا يقتصر دور المحلل على الكشف عن عوامل القوة والضعف في نشاط المشروع ، وأتما يجب علية تشخيص أسبابها واستقراء اتجاهاتها المستقبلية ."[1]

2-7 مصادر المعلومات اللازمة للتحليل المالي :-

تتمثل المصادر اللازمة لعملية التحليل المالي بنوعين رئيسين هما

1-مصادر المعلومات الداخلية

2-مصادر المعلومات الخارجية

ويتوقف مدى اعتماد المحلل المالي على تلك المصادر على الهدف من عملية التحليل وعلى طبيعة المؤشرات المطلوبة إذ يمكن أن تكون مؤشرات كمية وهي التي تكون قابلة للقياس النقدي وأنها بالتالي قابلة للقياس والتقويم وبالمقابل هناك مؤشرات لا يمكن أن يعبر عنها بالنقد أو الكم مثل المؤشرات النوعية ومن أهم هذه المصادر [2]

2-8 معايير التحليل المالي.

إن من أساليب تحليل القوائم المالية أسلوب النسب المالية ، إلا إن هذه النسب لا يكون لها معنى أو دلالة ألا إذا قورنت بمعيار معين يساعد في الحكم على هذه النسبة فيما إذا كانت جيدة أم لا وبالتالي لا بد من وجود معيار يعطي النسبة المحتسبة معنى ودلالة ويجب أن يتصف هذا المعيار بالواقعية والبساطة والوضوح والاستقرار إلى حد ما ،وعموما يمكن تصنيف المعايير المستعملة في التحليل القوائم المالية إلى عدة أنواع :

1-المعيار النمطي (المطلق) :وهو نسب أو معدلات عامة تستخدم للمقارنة لجميع المنشآت في جميع القطاعات، ويعتبر هذا المعيار ضعيف كونه يعتمد على إيجاد صفات مشتركة (عامه) تطبق على شركات وقطاعات مختلفة ، ومن النسب المتفق عليها كمعيار عام نمطي :

نسبة التداول ومعيارها(1:2) ، ونسبة السيولة السريعة ومعيارها (1:1) .

2-معيار الصناعة (القطاع) : وهو معيار عبارة عن متوسط الحسابي لنسبة معينة لجميع شركات قطاع معين ، حيث يعتبر هذا المتوسط كمعيار (كمرشد) تقارن به لكل شركة لتحديد أوجه انحراف نسبة الشركة عن هذا المعيار ، ومما يؤخذ على هذا المعيار ، أنه قد لا يكون مفيدا أحيانا ، وخصوصا عندما تكون نسبة القطاع بشكل عام سيئة ، كأن نسبة الخسائر للقطاع 40% من حجم المبيعات ، ونسبة خسارة إحدى الشركات 15% مثلا من حجم مبيعات ، فإن هذه النسبة إذا قورنت بنسبة القطاع فإنها جيدة ، ولكن بالمقابل فإنها لا زالت تمثل خسارة ، والخسارة غير جيدة حتى وان

---

[1] ماجد محمود النوافلة،مرجع سابق

[2] Argenti , F . C .”Discerning the Cracks of Company Failure”, Director , October , 1983 , pp.67-73

كانت أفضل من خسارة القطاع.

3-المعيار التاريخي: ويمثل متوسط نسبة معينة لنفس المنشأة لسنوات سابقة، يتم مقارنتها بنفس النسبة للسنة الحالية.أو أن يتم مقارنة السنة الحالية بسنة من سنوات سابقة دون أخذ المتوسط الحسابي للسنوات السابقة وغالبا ما يتم اللجوء لهذا المعيار في حال عدم وجود معايير أخرى ، أو التعرف على اتجاه المنشأة. ويعاب علية تجاهل تغير في الظروف الاقتصادية للمنشأة والبيئة المحيطة .

4-المعيار المخطط :وهو معيار يتم وضعة من قبل أدارة المنشأة ليتم الالتزام به من قبل الآخرين ، لتحقيق هدف معين .ويتم استعماله لمقارنة الأداء الفعلي به لتحديد مدى الانحرافات بينهما، ومعالجة الانحرافات السلبية إن وجدت.[1]

2-9 النسب المالية :-

يعتبر هذا التحليل من الأساليب المهمة التي أصبحت أكثر شيوعا في عالم الأعمال حيث انه يوفر مؤشرات مالية كثيرة يمكن الاستفادة منها في تقييم أداء الشركة في المجالات المختلفة .

ولما للنسب المالية من أهمية عالية في التحليل المالي فقد رأى جيمس أن

تعريف النسبة المالية : تعبر النسبة عن العلاقة بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية وبشكل عام يمكن نسبة أي رقم في القوائم المالية إلى أي رقم أخر في ذات القائمة أو في غيرها للوصول إلى دلالة ذات معنى وعادة ما يعبر عنها كنسبة مئوية أو بعدد المرات .

النسب المالية تقسم إلى أربعة أنواع :

نسب الكفاءة ،ونسب الربحية ،ونسب السيولة، ونسب الرفع المالي.

أما المحللون الآخرون فقد قسموا النسب المالية إلى خمسة نسب رئيسية هي :-

نسب الكفاءة ،ونسب الربحية ،ونسب السيولة، ونسب الرفع المالي بالإضافة إلى نسب السوق[2]

2-10 أنواع النسب المالية :-

أولا :- نسب السيولة : وهي النسب التي تقيس مقدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل عن طريق استخدام أصولها النقدية وتشمل

1-نسبة التداول :يقصد بها قابلية الأصول المتداولة للشركة على تغطية المطلوبات المتداولة خلال فترة زمنية معينة

2-نسبة السيولة السريعة :توضح هذه النسبة مدى أمكانية سداد الالتزامات قصيرة الأجل عند بيع الاستثمارات المؤقتة بقيمتها الدفترية بالإضافة إلى تحصيل الذمم وسداد الالتزامات دون استعمال

---

[1] هائل ابو رشيد، مرجع سابق2001

[2] حمزة محمود الزبيدي،مرجع سابق،2000

المخزون السلعي .

3-نسبة النقدية :-تعطي المقدرة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل في أسوء الظروف عن طريق النقدية المتوفرة[1]

ثانيا :- نسب الربحية

مفهومها :-

هي النسب التي تقيس كفاءة الإدارة في استغلال الموارد استغلالا امثل لتحقيق الأرباح ،حيث تعتبر هذه النسب من النسب المهمة في التحليل المالي إذ تستخدم من قبل المستثمرين والمقترضين بشكل مباشر حيث هناك اتفاق بين كل منهما على استخدام هذه النسب عن طريق المقارنة في السنوات السابقة لاتخاذ قرارات الافتراض وقرارات الاستثمار

لقد تطور مفهوم الربح في القياس المحاسبي كما يلي :-

1- مفهوم الربح وفق لجنة المصطلحات المحاسبية عام 1955 الدخل أو الربح محاسبي هو ذلك المقدار ناتج بعد أن تخصم من الإيرادات التشغيلية تكلفة البضاعة المباعة وأنة مصروفات أخرى وخسائر أخرى .

2- وفي عام 1970عرفتة لجنة المبادئ المحاسبية كالأتي صافي الدخل وهو عبارة عن زيادة الإيرادات عن المصروفات الخاصة للفترة محاسبية .

3- أما في عام 1985 فعرفته هيئة أو مجلس معايير محاسبية مالية كالأتي

الدخل الشامل هو تغير في حقوق الملكية للوحدة خلال الدورة وناتج عن آليات والأحداث وظروف التي ليس مصدرها الملاك أصحاب رأس المال ويتضمن دخل الشامل جميع تغيرات في حقوق الملكية خلال دورة المحاسبية ما عدا تلك تغيرات الناتجة من استثمار الملاك أو التوزيعات لهم ويمكن تحديد ثلاث مصادر رئيسية للدخل الشامل لأي وحدة محاسبية وهي

1- الدخل الناتج عن عمليات تبادلية كالبيع والشراء وعمليات تمويلية مثل الإعانات.

2- الدخل الناتج عن نشاط الإنتاجي للوحدة المحاسبية .

3- الدخل الناتج من تعامل الوحدة المحاسبية مع ظروف بيئية محيطة .

و تقسم هذه نسب الربحية إلى مجموعتين :-

اولا :- النسب التي تناولت العلاقة بين الربحية وحجم المبيعات :-

وهي النسب التي تقيس مدى سيطرت الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف توليد اكبر قدر ممكن من أرباح المبيعات وهذه النسب هي :-

---

[1] مفلح عقل ،"مقدمة في الادارة المالية والتحليل المالي"،الطبعة الثانية،عمان،دار المستقبل للنشر والتوزيع،2000

1- نسبة مجمل الربح :-حيث تعكس هذه النسبة مدى كفاءة الإدارة في الوصول إلى الأرباح من خلال قائمة المبيعات وعلاقتها بتكلفة البضاعة المباعة ، حيث انه كلما ارتفعت هذه النسبة كانت أفضل وان الإدارة تسيطر على خامات الإنتاج

2- نسبة صافي الربح التشغيلي :- أن هذه النسبة تقيس نسبة صافي الربح المحقق من المبيعات بعد تغطية تكلفة المبيعات وكافة المصروفات بما يشمل جميع عناصر التكاليف التي ترتبط بالعمليات .

3- نسبة صافي الربح .تعتبر هذه النسبة هي الموضحة لأثر الإيرادات والمصروفات غير الاعتيادية على أرباح المنشأة إذ تستخرج من صافي الربح بعد الضريبة منسوبا إلى صافي ربح المبيعات .

ثانيا :- النسب التي تتناول العلاقة بين الربحية والأموال المستثمرة :-

1- معدل العائد على ألاستثمار حيث تظهر هذه النسبة الكفاءة في استخدام الأموال المستثمرة في الموجودات بغض النظر عن مصدر هذه الأموال التي تعكس كفاءة الموارد المالية المستثمرة في المنشأة في تحقيق للأرباح الصافية .

2- معدل العائد على حقوق المساهمين :-وهذه النسبة تعكس الأرباح التي تعود على المساهمين في المنشأة من جراء استخدام أموالهم.[1]

ثالثآ :- نسبة الكفاءة (النشاط)

وهي نسب الكفاءة التشغيلية وتقيس مدى كفاءة المنشأة في استخدام مواردها وتشمل

1-اولا معدل دوران المخزون :تشير إلى عدد مرات تدوير المخزون لدى الشركة وزيادتها كان ذلك أفضل للشركة من خلال تحقيق أرباح اكبر وتحسب من خلال 360/معدل دوران المخزون

2-معدل دوران الذمم المدينة تقيس جودة ديون الشركة المدينة وتستخرج من خلال استخراج متوسط فترة التحصيل من خلال قسمة 360 يوم على معدل دوران المدينون وكلما انخفض فترة التحصيل وارتفاع معدل دوران المدينون تعتبران مؤشران على جودة المنشأ

3-معدل الدائنون :توضح المشتريات المنسوبة إلى الدائنون وتمكن من معرفة متوسط فترة السداد من خلال الجمالي الدائنون/ متوسط المشتريات وتبين زيادة فترة السداد يكون أفضل للشركة

4-معدل دوران الأصول :تعطي قدرة المنشأة على تحقيق الاستفادة المثلى من الأصول الثابتة لتحقيق الإرباح وتقسم إلى *معدل دوران الأصول الثابتة *معدل دوران الأصول المتداولة *معدل دوران الأصول

[1] ديانا فوزي طاشمان " مدى استخدام النسب المالية في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض من قبل البنوك وشركات التأمين الأردنية : دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة اليرموك ، الأردن ،2004، ص91 .

وكلما زادة هذه المعدلات فان الوضع الشركة أفضل

5-معدل دوران راس المال العامل :

تعتبر هذه النسبة مؤشر لقياس كفاءة الإدارة في استخدام راس المال العامل حيث تقيس عدد مرات التي يدور بها راس المال العامل خلال فترة مالية

راس المال العامل = الأصول المتداولة –الخصوم المتداولة [1]

رابعا :- نسب الرفع المالي

توضح مدى اعتماد المنشأة على التمويل على المصادر الداخلية والخارجية وتشمل

1- نسبة الملكية :-توضح مدى الاعتماد التمويل الداخلي للشركة وزيادتها تعطي صورة أفضل

2-نسبة مديونية :توضح مدى أمكانية تغطية أجمالي الالتزامات باستخدام إجمالي حقوق الملكية

3-نعدل تغطية الفوائد : تبين القدرة على تغطية فوائد القروض والسندات باستخدام صافي ربح التشغيل وزيادتها يؤدي إلى الشركة بصورة أفضل .[2]

الفصل الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

[1] حمزة محمود الزبيدي ،مرجع سابق

[2] مفلح عقل مرجع سابق

المبحث الأول : أساليب جمع البيانات

1-1أساليب جمع البيانات

1-2مجتمع وعينة الدراسة

1-3أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-1النتائج الوصفية

1-2اختبار الفرضيات

المبحث الأول : أساليب جمع البيانات و مجتمع وعينة الدراسة و أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات

....مقدمة :

لقد تناول هذا المبحث توضيحا لمنهجية الدراسة التي تم إتباعها ، حيث احتوى على أساليب جمع البيانات والاختبارات الخاصة بأداة الدراسة ، ومجتمع الدراسة وعينة الدراسة المستهدفة ، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

1-1 أساليب جمع البيانات :

اعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين من المصادر هي كما يلي :

1- المصادر الثانوية :

من خلال الرجوع للكتب والدوريات المتخصصة والمقالات الالكترونية والنشرات المتخصصة والمجالات والقوانين والتعليمات الرسمية ذات العلاقة والدراسات والرسائل العربية والأجنبية والتقارير في صياغة الجانب النظري في هذه الدراسة .

2- المصادر الأولية :

وقد تمثلت في البيانات المتعلقة بالنسب الربحية والتي تم جمعها من واقع التقارير المالية السنوية لعينة الشركات المدرجة في سوق عمان المالي خلال الفترة من **2004-2007** ، وكذلك محاسبة الموارد البشرية الخاصة بها خلال الفترة ، وقد تم الحصول على التقارير السنوية لهذه الشركات أما من خلال الزيارة الميدانية لهذه الشركات أو من خلال مواقعها الالكترونية أو بالاستعانة بالموقع الالكتروني لهيئة الأوراق المالية والذي قام بأرشفة كافة التقارير السنوية الخاصة بالشركات ونشرها على الموقع الخاص بها وهو **www. Jsc.gov.jo** ، ومن ثم تحليل البيانات للخروج بالنتائج والتوصيات

1-2 مجتمع الدراسة :

تم تحديد مجتمع الدراسة من **30** شركة من الشركات الصناعية المساهمة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي خلال الفترة المالية من عام **2004**م وحتى عام **2007** م على التوالي .

1-3 أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات :

لقد تم استخدام برنامج (الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS**) ، فقد جرى الاستعانة بعدد من الاختبارات من اجل تحليل البيانات التي جمعها لخدمة أغراض هذه الدراسة وتحقيق أهدافها منها تم استخدام تحليل الانحدار الخطي Linear Regression ويستخدم هذا الاختبار لفحص أثر كل متغير مستقل على المتغير التابع ومعرفة مدى تفسير كل متغير مستقل للتغير في حركة المتغير التابع ، وذلك بأخذ كل متغير من المتغيرات المستقلة لوحده ، واستخراج قيمة حجم التأثير (Beta) لأثر المتغير المستقل على التابع .

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

اختبار الفرضيات

وفيما يلي عرضا للنتائج التي توصلت أليها الدراسة بعد معالجتها احصائياً وفقاً للفرضيات الرئيسية:-

الفرضية (1) :

: Ho

لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين استخدام الموارد البشرية و نسبة صافي الربح.

ومن خلال تحليل SPSS تم التوصل إلى الجدول التالي :-

المحسوبة (t)	الجد ولية (t)	SIG	R	R^2	الثابت	B	نتيجة الفرضية العدمية
4.669	1.9799	.000	.395	.156	-29.834	.0003565	الرفض

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (المحسوبة (t) = 4.669) أكبر من قيمتها الجدولية ، وتبعا لقاعدة القرار :

نقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية(SIG) أكبر من 05. ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية .

والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 05. فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) و نقبل الفرضية. (Ha), وهذا يعني توجد علاقة بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية و نسبة صافي الربح، وتعتبر العلاقة قوية لأن R= 40. كما يفسر المتغير المستقل ما نسبته 156. 0من المتغير التابع وقد تم التوصل إلى معادلة الانحدار التالية Y=A±BX حيث

Y= متغير التابع A= الثابت BX= متغير المستقل

ولاستخراج (استخدام المورد البشري) =29.834+.0003565-= نسبة صافي الربح ونلاحظ من هذه المعادلة أنه إذا زاد استخدام محاسبة الموارد البشرية بمقدار واحد صحيح فإن نسبة صافي الربح سوف تزيد بمقدار 0.0003565

الفرضية (2) :

: Ho

لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية ونسبة مجمل الربح

ومن خلال تحليل SPSS تم التوصل إلى الجدول التالي :-

المحسوبة (t)	الجدولية (t)	SIG	R	R^2	الثابت	B	نتيجة الفرضية العدمية
5.192	1.9799	.000	.431	.186	-16.068	.0003174	الرفض

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (المحسوبة (t) **=5.192**) أكبر من قيمتها الجدولية ، وتبعا لقاعدة القرار :

نقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 05. ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية .

والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 05. فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) و نقبل الفرضية (Ha) ، وهذا يعني توجد علاقة بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية و ونسبة مجمل الربح وتعتبر العلاقة قوية كون R= **431.** كما يفسر المتغير المستقل ما نسبته **186.** من المتغير التابع .

وقد تم التوصل إلى معادلة الانحدار التالية: Y=A±BX ولاستخراج (المورد البشري)16.068+.0003174-=نسبة مجمل الربح ونلاحظ من هذه المعادلة أنة إذا زاد استخدام المورد البشري واحد صحيح فإن نسبة مجمل الربح سوف تزيد بمقدار0003174.

<u>الفرضية (3) :</u>

: Ho

لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية ونسبة صافي الربح إلى الأصول ومن خلال تحليل SPSS تم التوصل إلى الجدول التالي :-

المحسوبة (t)	الجدولية (t)	SIG	R	R^2	الثابت	B	نتيجة الفرضية العدمية
4.480	1.9799	.000	.381	.145	-9.506	.0001548	الرفض

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (المحسوبة (t) **=4.480**) أكبر من قيمتها الجدولية ، وتبعا لقاعدة القرار :

نقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 05. ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية .
والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 05. فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) و نقبل الفرضية (Ha) ، وهذا يعني توجد علاقة بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية و ونسبة صافي الربح إلى الأصول.

وتعتبر العلاقة ضعيفة كون R= **381.** كما يفسر المتغير المستقل ما نسبته 145.
من المتغير التابع وقد تم التوصل إلى المعادلة التالية Y=A±BX
ولاستخراج (الموارد البشرية) = 9.506+0001548- = نسبة صافي الربح الى الأصول ونلاحظ من هذه المعادلة أنة إذا زاد استخدام الموارد البشرية بمقدار واحد صحيح فإن نسبة صافي الربح الى الأصول سوف تزيد بمقدار0001548.

الفرضية (4) :

: Ho

لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية ونسبة العائد على حقوق المساهمين.

ومن خلال تحليل SPSS تم التوصل إلى الجدول التالي :-

المحسوبة (t)	الجدولية (t)	SIG	R	R^2	الثابت	B	نتيجة الفرضية العدمية
4.934	1.9799	.000	.414	.171	-6.988	.0001201	الرفض

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (المحسوبة (t) = 4.934) أكبر من قيمتها الجدولية ، وتبعا لقاعدة القرار : نقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 05. ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية .

والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 05. فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية (Ha) ، وهذا يعني توجد علاقة بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية ونسبة العائد على حقوق المساهمين وتعتبر العلاقة قوية كون R= 414.كما يفسر المتغير المستقل ما نسبته 171.

من المتغير التابع ، وقد تم التوصل الى معادلة الانحدار التاليةY=A±BX

ولاستخراج (استخدام الموارد البشرية) =0001201.+6.988- = نسبة العائد على حقوق المساهمين ونلاحظ من هذه المعادلة انه اذا زاد استخدام الموارد البشرية بمقدار واحد صحيح فإن نسبة العائد على حقوق المساهمين سوف تزيد بمقدار 0001201.

الفرضية (5) :

: Ho

لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية ونسبة ربح التشغيل.
ومن خلال تحليل SPSS تم التوصل إلى الجدول التالي :-

المحسوبة (t)	الجدولية (t)	SIG	R	R^2	الثابت	B	نتيجة الفرضية العدمية
4.822	1.9799	.000	.406	.165	-30.41	.0003886	الرفض

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (المحسوبة (t) = 4.822) أكبر من قيمتها الجدولية ، وتبعا لقاعدة القرار : نقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 05. ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية .

والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 05. فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية(Ha) ، وهذا يعني توجد علاقة بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية ونسبة ربح التشغيل وتعتبر العلاقة قوية كون R= 406. كما يفسر المتغير المستقل ما نسبته 165. من المتغير التابع ،وقد تم التوصل إلى المعادلة التاليةY=A±BX

ولاستخراج (استخدام الموارد البشرية)=30.41+.0003886- = نسبة ربح التشغيل

ونلاحظ من هذه المعادلة انه إذا زاد استخدام الموارد البشرية بمقدار واحد صحيح فإن ربح التشغيل سوف يزيد بمقدار 0003886.

الفصل الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

ثالث عشر :- الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1- يوجد اثر لاستخدام الموارد البشرية على صافي الربح بمعنى إذا زاد استخدام محاسبة الموارد البشرية بمقدار واحد صحيح فإن نسبة صافي الربح سوف تزيد بمقدار 0.0003565

2. بوجد اثر لاستخدام الموارد البشرية على مجمل الربح بمعنى إذا زاد استخدام المورد البشري واحد صحيح فإن نسبة مجمل الربح سوف تزيد بمقدار 0003174.

3. يوجد اثر لاستخدام الموارد البشرية على صافي الربح الى الأصول بمعنى اذا زاد استخدام الموارد البشرية بمقدار واحد صحيح فإن نسبة صافي الربح الى الأصول سوف تزيد بمقدار 0001548.

4 يوجد اثر لاستخدام الموارد البشرية على نسبة العائد على حقوق المساهمين بمعنى اذا زاد استخدام الموارد البشرية بمقدار واحد صحيح فإن نسبة العائد على حقوق المساهمين سوف تزيد بمقدار 0001201.

5 يوجد اثر لاستخدام الموارد البشرية على ربح التشغيل بمعنى إذا زاد استخدام الموارد البشرية بمقدار واحد صحيح فإن ربح التشغيل سوف يزيد بمقدار 0003886

6 أمكانية اعتبار الموارد البشرية اصل من أصول المنشأة لتوافقها مع بعض المبادئ والفروض المحاسبية .

التوصيات

هنالك عدد من التوصيات والتي يأمل الباحث أخذها بعين الاعتبار. وتتمثل هذه التوصيات فيما يلي :

1- تكرار إجراء مثل هذه الدراسة على عينة أخرى من الشركات مثل شركات التامين والبنوك والقطاعات الأخرى .

2- القيام بدراسات أخرى تتناول تأثير استخدام محاسبة الموارد البشرية على نسب أخرى غير نسب الربحية.

3- قيام الهيئات المهنية القائمة على تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة القانونية في الأردن إلى إصدار تشريعات تنص على دعم ومساعدة الشركات على تأسيس أسس لمحاسبة الموارد البشرية ذات كفاءة وفاعلية عالية.

4- الإطلاع على تجارب الشركات الكبرى في مجال محاسبة الموارد البشرية وعلى التطبيقات الحديثة لها على الصعيدين الدولي والإقليمي.

5- على الشركات الأخذ بنظر الاعتبار عند اتخاذ قرار يخص اي قسم لديها بالمعلومات المتوفرة عن الموارد البشرية لديها.

قائمة المصادر و المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1 - احمد حسن ظاهر،**المحاسبة الإدارية**،الطبعة الأولى،عمان،دار وائل للنشر2002

2- حنان رضوان حلوه ،**بدائل القياس ألمحاسبي**،دار وائل للنشر،عمان،2003

3 - حمزة محمود الزبيدي،**التحليل المالي:تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل** ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2000

4- خالد أمين عبد الله ،**التحليل المالي للمصارف**،ط1،اتحاد المصارف العربية،بيروت ، 1990 ،

5- علي محمد عبد الوهاب ، سعيد يس عامر ،**محاسبة المورد البشرية**، دار المريخ للنشر، الرياض،1994

6- فلامهولز ايريك،**المحاسبة عن الموارد البشرية**،ترجمة محمد عصام الدين زايد،الرياض،دار المريخ ،1992

7-مؤيد الفضل و مؤيد وآخرون،**المشاكل المحاسبية المعاصرة**،دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان 2002

8- مهدي زويلف ، وعلي العضايلة ،**إدارة المنظمة نظريات وسلوك**، عمان ، دار مجدلاوي للنشروالتوزيع ، 1996.

9- مفلح عقل ،"مقدمة في الادارة المالية والتحليل المالي"،الطبعة الثانية،عمان،دار المستقبل للنشر والتوزيع،2000

10-وليد ناجي الحيالي،**دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة**،الطبعة الأولى،دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان،2004

11- وليد ناجي الحيالي،**محاضرات مشاكل محاسبية معاصرة** ، الطبعة الأولى،دار الحامد للنشر والتوزيع ،الأردن،2002

الرسائل الجامعية

1- أسامة ربحي محمد خلف،**اثر عاملي حجم وربحية البنوك التجارية الأردنية على أتعاب مدققي ألحسابات**،رسالة ماجستير،غير منشورة،كلية أدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، 2008.

2- ديانا فوزي طاشمان ، **مدى استخدام النسب المالية في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض من قبل البنوك وشركات التأمين الأردنية:دراسة ميدانية**،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة

اليرموك ،الأردن،2004 .

3-عبد الهادي عبد الرسول،**المحاسبة عن الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ وترشيد القرارات**، رسالة ماجستير،غير منشورة،جامعة طنطا،1981.

4-عوض احمد محمد،الروياتي،**محاسبة الموارد البشرية وأثارها في الشركات الليبية في الصناعات الإستراتيجية**،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة قاريونس،1992.

5- ماجد حمود عيسى النوافلة،**محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية**،رسالة ماجستير غير منشورة،كلية الدراسات المالية والإدارية،جامعة عمان العربية للدراسات العليا،عمان،الأردن، 2004-2005.

6- هائل أبو رشيد ،**الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية**، رسالة ماجستير ،غير منشورة،جامعة حلب، 2001.

الدوريات

1-- احمد محمد موسى ،**المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية كأداة الفاعلية الإدارية**،مجلة المحاسبة والإدارة والتامين،العدد الثاني والعشرون،1975

2- حامد عمار،**العوامل الاجتماعية في التنمية**،ورقة مقدمة ضمن البحوث ومناقشات ندوة تنمية الموارد البشرية في الوطن العربي، الكويت، عام1997

3- رشا حمادة،**القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرة في القوائم المالية**،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد الثامن عشر، العدد الأول،سوريا، 2002.

4- رندة الباقي الزهري،**التخطيط لاستراتيجيات الموارد البشرية**،مجلة جامعة دمشق،المجلد السادس عشر،العدد الأول،سوريا،2000.

5- - سمية أمين علي،**المحاسبة عن عناصر راس المال الفكري:دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري**،مجلة المحاسبة والإدارة والتامين،العدد الستون،كلية التجارة،جامعة القاهرة 2003،

5- محمد حسن شعبان،**التحديات المعاصرة أمام الموارد البشرية وسبل التغلب عليها**،معهد الإدارة العامة،مجلد السادس والأربعون،العدد الثالث،السعودية،أغسطس،2006

6- محمد مطر،**المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي**،مجلة العلوم الاجتماعية ، الكويت ، العدد الثالث،

المراجع الأجنبية

A- Books :

1- Argenti , F . C .”**Discerning the Cracks of Company Failure**”, Director , October , 1983 , pp.67-73

2- Balkaoui , Ahamed , “**Accounting Theory** “ , 4th Ed, Dryden Press 2001

3- Flamholtz “**Human Resource Accounting** ; Advances in Concepts , Methods , and Applications” 3th, 1999

4- John j. wild, **financial statement analysis**, 7st, Mc Gcrow-Hill, Irwin, 2001,

B – Periodicals :

1- Bae , Johngseok ,” **Organizational and HRM Strategies in Korea Impact on Firm Performance in an Emerging Economy”,** Academy Of Management Journal ,Vol.43,No.3,2000

2- Fey, Carel**,” The Effect of Human Resource Management Practices on MNC Subsidiary Performance in Russia"**, Journal Of International Business Studies, Vol :32, No:1,First Quarter

3- Michael , A . Hihtt And Others ,” **Direct and moderating effects of human capital on strategy performance in professional service firms: a resource based perspective**",Vol.44,No.1,2001

4- Milost , Frank , **“Do Financial Statement Reflect The Financial Reality Of An Enterprise?”,**The Management Accounting , 2001

5- Ogan , Peken, **Resource Value Model and Its Operationalization in a CPA Firm** “ Doctoral Dissertation , University of North California, “ aHuman

6- Twomey , Danial ,**From Strategy To Corporate Outcome Aligning Human Resource With Entrepreneurial Intent”,** International Journal Of Commerce And Management , Vol.10,2000

7- Wyper,Bill, **“deployment of six sigma methodology in human**

recourse function: a case study",Vol.11 Issue4-6,1 Chart,2000

ملحق رقم (1)

مبالغ المدفوعة من قبل الشركات الصناعية الأردنية للموارد البشرية لديها

اسم الشركة	2004	2005	2006	2007
الزى لصناعة الألبسة الجاهزة	121032	215420	99845	55099
الأردنية للصناعات الخشبية / جوايكو	100002	108921	110235	111546
الأردنية للصحافة والنشر /الدستور	100521	80546	108512	105997
الجنوب لصناعة الفلاتر	108298	121548	132546	133548
الدباغة الأردنية	88564	80561	78954	65423
العالمية للصناعات الكيماوية	80285	82732	79268	78135
العالمية الحديثة للزيوت النباتية	80111	83512	81946	90889
العربية لصناعة الألمنيوم/ارال	100990	108229	105323	102879
العربية لصناعة المواسير المعدنية	103556	120454	110558	115289
العامة للتعدين	135729	155200	125862	145321
العربية للصناعات الكهربائية	130252	102351	110552	100663
القرية للصناعات الغذائية والزيوت النباتية	99554	100221	100332	100587
اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي	100002	100668	100225	100994
المركز العربي للصناعات الدوائية	128559	180465	80556	99551
الموارد الصناعية الأردنية	88564	80561	78954	65423
الوطنية لصناعات الألمنيوم	80285	82732	100884	99123
الوطنية لصناعة الصلب	90581	95281	92831	95881
الوطنية لصناعة الكلورين	142551	155215	130225	102879
الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية	100225	100994	128559	180465
حديد الأردن	80556	99551	88564	80561
درويش الخليلي و أولاده	78954	65423	80285	82732
الألبان الأردنية	100884	99123	90581	95281

155215	142551	95881	92831	مصانع الاتحاد لإنتاج التبغ والسجائر
102560	105350	102879	130225	مصانع الآجواخ الأردنية
125482	99784	110890	101354	مصانع الاسمنت الأردنية
98546	88540	107545	109446	مصانع الخزف الأردنية
102879	130225	75660	91220	مصانع الزيوت النباتية الأردنية
113265	118550	120330	105350	مصانع الورق والكرتون الأردنية
100023	100664	100880	101885	مصفاة البترول الأردنية /جوبترول
114584	109882	108995	106225	مناجم الفوسفات الأردنية

ملحق رقم (2)

اسم الشركة	متغيرات الدراسة	2004	2005	2006	2007
الزى لصناعة الألبسة الجاهزة	أجمالي الربح من العمليات إلى المبيعات %	6.500	20.490	13.630	11.170
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة إلى المبيعات %	8.450	10.130	2.450	-8.070
	صافي الربح إلى المبيعات %	10.230	5.710	-1.910	-13.140
	العائد على مجموع الموجودات %	9.870	5.180	1.380	-4.510
	العائد على حقوق المساهمين %	8.650	4.600	-1.670	-13.760
الأردنية للصناعات الخشبية / جوايكو					
	أجمالي الربح من العمليات إلى المبيعات %	25.120	34.660	63.730	36.560
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة إلى المبيعات %	5.630	13.340	16.910	18.100
	صافي الربح إلى المبيعات %	4.560	9.600	13.100	14.760
	العائد على مجموع الموجودات %	6.540	12.650	16.670	16.770
	العائد على حقوق المساهمين %	4.540	16.380	21.070	23.350
الأردنية للصحافة والنشر /الدستور					
	أجمالي الربح من العمليات إلى المبيعات %	10.580	16.780	21.620	22.180
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة إلى المبيعات %	1.580	0.040	8.360	8.480
	صافي الربح إلى المبيعات %	2.560	0.030	8.360	8.480
	العائد على مجموع الموجودات %	1.660	0.020	5.680	7.110
	العائد على حقوق المساهمين %	2.560	0.030	8.830	11.110
الجنوب لصناعة الفلاتر					
	أجمالي الربح من العمليات إلى المبيعات %	20.450	45.450	47.400	47.800
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة إلى المبيعات %	11.230	26.360	28.300	28.770
	صافي الربح إلى المبيعات %	4.560	15.970	18.110	18.010
	العائد على مجموع الموجودات %	2.320	9.980	9.650	9.860
	العائد على حقوق المساهمين %	4.560	10.650	11.290	12.250
الدباغة الأردنية					
	أجمالي الربح من العمليات إلى المبيعات %	1.000	-7.420	-19.000	-74.760
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة إلى المبيعات %	0.023	-17.350	-33.750	-143.130
	صافي الربح الى المبيعات %	0.050	-17.350	-33.750	-143.130

-18.210	-26.010	-12.030	1.360	العائد على مجموع الموجودات %	
-22.610	-31.400	-13.880	0.500	العائد على حقوق المساهمين %	
					العالمية للصناعات الكيماوية
9.640	13.080	14.360	4.450	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
1.190	2.020	4.030	2.500	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
0.860	1.580	3.460	2.690	صافي الربح الى المبيعات %	
1.060	1.710	3.820	5.560	العائد على مجموع الموجودات %	
0.960	1.680	4.120	3.500	العائد على حقوق المساهمين %	
					العالمية الحديثة للزيوت النباتية
10.090	8.390	18.150	6.500	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
6.750	2.740	3.550	1.650	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
5.300	2.020	2.760	1.250	صافي الربح الى المبيعات %	
6.540	2.560	2.890	1.250	العائد على مجموع الموجودات %	
7.880	2.600	3.130	1.660	العائد على حقوق المساهمين %	
					العربية لصناعة الألمنيوم/ارال
7.840	15.030	16.340	15.500	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
3.630	10.180	13.100	8.600	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
2.970	8.510	11.550	10.600	صافي الربح الى المبيعات %	
2.040	5.590	6.900	3.500	العائد على مجموع الموجودات %	
3.030	8.630	9.030	2.500	العائد على حقوق المساهمين %	
					العربية لصناعة المواسير المعدنية
16.930	13.950	10.560	10.560	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
14.020	9.780	16.640	4.500	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
10.820	7.970	14.790	8.600	صافي الربح الى المبيعات %	
6.780	4.440	9.580	10.600	العائد على مجموع الموجودات %	
7.470	4.710	12.010	8.960	العائد على حقوق المساهمين %	
					العامة للتعدين
66.480	65.550	66.330	55.450	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
35.360	12.780	59.390	25.630	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	

24.210	8.060	48.220	40.450	صافي الربح الى المبيعات %	
10.620	4.270	17.330	25.450	العائد على مجموع الموجودات %	
12.500	4.900	20.300	31.250	العائد على حقوق المساهمين %	
					العربية للصناعات الكهربائية
13.950	16.810	12.550	10.560	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
9.660	12.380	4.590	15.350	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
6.300	9.680	3.190	3.500	صافي الربح الى المبيعات %	
6.560	6.930	2.850	3.660	العائد على مجموع الموجودات %	
6.740	6.910	2.450	4.560	العائد على حقوق المساهمين %	
					القرية للصناعات الغذائية والزيوت النباتية
14.360	8.780	9.780	8.890	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
9.860	4.020	3.220	2.650	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
7.040	2.100	0.950	0.880	صافي الربح الى المبيعات %	
6.570	8.500	2.820	1.780	العائد على مجموع الموجودات %	
13.020	5.730	1.200	1.500	العائد على حقوق المساهمين %	
					اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي
16.290	13.820	16.370	11.540	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
5.590	2.870	5.240	4.500	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
3.650	0.630	-0.220	-0.550	صافي الربح الى المبيعات %	
4.420	1.870	1.770	0.750	العائد على مجموع الموجودات %	
4.700	0.840	-0.320	-0.650	العائد على حقوق المساهمين %	
					المركز العربي للصناعات الدوائية
11.920	13.800	15.080	10.560	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
6.670	-13.030	56.110	25.340	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
6.020	-13.030	54.610	22.450	صافي الربح الى المبيعات %	
1.000	-2.370	9.840	7.560	العائد على مجموع الموجودات %	
1.070	-2.510	10.730	9.780	العائد على حقوق المساهمين %	

الموارد الصناعية الأردنية					
	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	**11.560**	**15.240**	**24.640**	**24.350**
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	**6.540**	**5.810**	**5.960**	**3.840**
	صافي الربح الى المبيعات %	**3.210**	**4.440**	**3.120**	**0.750**
	العائد على مجموع الموجودات %	**1.220**	**1.680**	**2.340**	**1.510**
	العائد على حقوق المساهمين %	**1.110**	**1.580**	**1.590**	**0.360**
الوطنية لصناعات الألمنيوم					
	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	**7.650**	**10.780**	**14.030**	**12.890**
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	**6.660**	**8.650**	**11.840**	**10.050**
	صافي الربح الى المبيعات %	**5.980**	**7.190**	**9.090**	**6.620**
	العائد على مجموع الموجودات %	**5.460**	**7.350**	**10.340**	**5.960**
	العائد على حقوق المساهمين %	**6.990**	**10.500**	**11.920**	**6.810**
الوطنية لصناعة الصلب					
	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	**-0.100**	**0.020**	**3.060**	**1.360**
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	**0.010**	**1.080**	**-1.070**	**0.550**
	صافي الربح الى المبيعات %	**0.500**	**-0.430**	**-2.580**	**-2.070**
	العائد على مجموع الموجودات %	**0.150**	**0.350**	**-1.430**	**0.670**
	العائد على حقوق المساهمين %	**-1.100**	**-0.910**	**-3.470**	**-5.010**
الوطنية لصناعة الكلورين					
	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	**18.330**	**34.580**	**26.540**	**25.170**
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	**15.660**	**23.650**	**18.260**	**11.530**
	صافي الربح الى المبيعات %	**11.640**	**20.470**	**15.450**	**9.840**
	العائد على مجموع الموجودات %	**12.500**	**13.160**	**8.830**	**5.240**
	العائد على حقوق المساهمين %	**13.100**	**14.530**	**9.330**	**5.700**
الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية					
	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	**17.650**	**11.490**	**16.750**	**11.920**
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	**8.810**	**6.800**	**7.910**	**7.790**

	صافي الربح الى المبيعات %	7.750	6.180	6.850	6.680
	العائد على مجموع الموجودات %	7.700	5.340	6.800	6.850
	العائد على حقوق المساهمين %	10.810	8.550	9.820	9.560
حديد الأردن					
	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	7.600	6.410	7.120	8.680
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	8.300	6.660	7.950	9.400
	صافي الربح الى المبيعات %	6.500	5.280	5.990	7.520
	العائد على مجموع الموجودات %	10.120	7.930	8.070	10.270
	العائد على حقوق المساهمين %	10.540	11.980	8.090	11.640
درويش الخليلي و أولاده					
	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	8.440	7.540	9.970	10.110
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	10.330	11.470	0.710	3.690
	صافي الربح الى المبيعات %	6.150	7.180	-5.550	0.290
	العائد على مجموع الموجودات %	6.020	7.080	0.350	2.360
	العائد على حقوق المساهمين %	16.330	17.410	-20.310	1.190
الألبان الأردنية					
	اجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	20.100	21.060	21.500	16.380
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	11.120	12.470	7.490	6.040
	صافي الربح الى المبيعات %	9.150	10.220	3.320	2.740
	العائد على مجموع الموجودات %	11.770	12.060	4.410	4.750
	العائد على حقوق المساهمين %	15.660	16.100	5.190	3.230
مصانع الاتحاد لإنتاج التبغ والسجائر					
	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	15.700	13.620	14.200	14.610
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	11.440	13.740	14.320	10.660
	صافي الربح الى المبيعات %	9.870	12.330	12.480	8.730
	العائد على مجموع الموجودات %	9.850	9.070	10.320	8.060
	العائد على حقوق المساهمين %	12.580	10.990	15.240	11.340
مصانع الآجواخ الأردنية					
	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	40.600	39.110	38.590	41.590
	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	73.410	110.430	67.330	75.530
	صافي الربح الى المبيعات %	64.880	101.570	57.370	66.960

5.650	5.810	7.980	4.300	العائد على مجموع الموجودات %	
5.330	5.540	8.370	5.100	العائد على حقوق المساهمين %	
					مصانع الاسمنت الأردنية
35.240	38.380	44.090	35.360	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
22.450	28.100	39.530	25.450	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
18.680	23.050	32.820	20.140	صافي الربح الى المبيعات %	
17.940	23.350	26.060	20.160	العائد على مجموع الموجودات %	
27.810	33.330	33.370	31.250	العائد على حقوق المساهمين %	
					مصانع الخزف الأردنية
-6.060	-11.620	7.180	-5.600	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
-12.520	-18.050	1.210	-8.600	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
-13.570	-19.070	0.390	-10.320	صافي الربح الى المبيعات %	
-7.140	-10.250	0.570	-2.360	العائد على مجموع الموجودات %	
-9.100	-12.810	0.240	0.890	العائد على حقوق المساهمين %	
					مصانع الزيوت النباتية الأردنية
10.040	8.870	9.690	10.700	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
5.370	3.530	3.560	4.560	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
1.670	0.320	1.390	2.360	صافي الربح الى المبيعات %	
6.100	4.610	5.170	6.450	العائد على مجموع الموجودات %	
6.540	1.320	5.610	6.990	العائد على حقوق المساهمين %	
					مصانع الورق والكرتون الأردنية
24.590	29.300	33.550	35.450	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
14.810	18.790	22.340	25.360	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
5.740	9.510	15.360	16.480	صافي الربح الى المبيعات %	
4.940	5.650	8.720	10.720	العائد على مجموع الموجودات %	
4.110	6.140	10.700	13.560	العائد على حقوق المساهمين %	
					مصفاة البترول الأردنية /جوبترول
3.400	3.650	4.590	6.650	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	

1.050	1.160	1.360	2.790	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
0.240	0.290	0.600	1.560	صافي الربح الى المبيعات %	
3.380	3.340	3.400	4.820	العائد على مجموع الموجودات %	
7.110	7.750	10.490	12.540	العائد على حقوق المساهمين %	
					مناجم الفوسفات الأردنية
29.640	22.010	23.290	18.460	أجمالي الربح من العمليات الى المبيعات %	
14.840	8.270	6.370	5.620	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى المبيعات %	
13.000	5.550	3.690	2.820	صافي الربح الى المبيعات %	
16.190	7.090	5.390	4.130	العائد على مجموع الموجودات %	
23.830	10.360	7.440	5.810	العائد على حقوق المساهمين %	

أسماء الشركات التي شملتها الدراسة

الرقم	اسم الشركة
1	**الزى لصناعة الألبسة الجاهزة**
2	**الأردنية للصناعات الخشبية / جوايكو**
3	**الأردنية للصحافة والنشر /الدستور**
4	**الجنوب لصناعة الفلاتر**
5	**الدباغة الأردنية**
6	**العالمية للصناعات الكيماوية**
7	**العالمية الحديثة للزيوت النباتية**
8	**العربية لصناعة الألمنيوم/ارال**
9	**العربية لصناعة المواسير المعدنية**
10	**العامة للتعدين**
11	**العربية للصناعات الكهربائية**
12	**القرية للصناعات الغذائية والزيوت النباتية**
13	**اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي**
14	**المركز العربي للصناعات الدوائية**
15	**الموارد الصناعية الأردنية**
16	**الوطنية لصناعات الألمنيوم**
17	**الوطنية لصناعة الصلب**
18	**الوطنية لصناعة الكلورين**
19	**الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية**
20	**حديد الأردن**
21	**درويش الخليلي و أولاده**
22	**الألبان الأردنية**
23	**مصانع الاتحاد لإنتاج التبغ والسجائر**
24	**مصانع الآجواخ الأردنية**
25	**مصانع الاسمنت الأردنية**

26	**مصانع الخزف الأردنية**
27	**مصانع الزيوت النباتية الأردنية**
28	**مصانع الورق والكرتون الأردنية**
29	**مصفاة البترول الأردنية /جوبترول**
30	**مناجم الفوسفات الأردنية**

Abstract

The Impact of use accounting of human resources on profitability of Jordanian industrial corporations

Prepared by

Safe edden mohammad edries

Supervision of Dr

Ghassan Falah Al – Matarneh

This study aims to achieving the major purpose: to show the usage affect of human resources accounting on profit in Jordanian industrial companies and profit ratio according to these values : Gross profit edge , net profit edge , return on assets , return on equity , return on investment for years from 2004-20007 other purposes to this study , to show the human resources accounting important in Jordanian industrial companies , and to show for a bit how to measure human resources and to show the decisions that appear by using the human resource accounting information , and so to show human resources accounting process in financial statement in industrial companies , another purpose is achieve the all industry purpose .The data have collected which has relation with studying from financial statements for Jordanian industrial companies ,some of these companies have been chosen ,about 30 company and these statements have been gotten by either field visit for these companies or through annual reports or through its net mail , or by financial authority papers mail. This study was divided by into one elementary season and into other three sections :The first section is theory side for study, The second section

is data analysis and hythpitical test and use the computing procedures description and suitable analysis for example: Linear Regression analysis. The third section is the conclusions and the results as : human resources accounting is affected by all profit ration , and may consider it as the original, because of agree with some known accounting hypothetical and principals , to show may procedures to measure the human resources value, also to show data important which can appear according to human resources for inside and outside persons in mating decision process.